

Angefangene Arbeiten beim Jahresabschluss

Unter besonderer Berücksichtigung ihrer Aktivierung
im Einkommenssteuerrecht

DISSERTATION

der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Zürich
zur Erlangung der Würde eines Doktors der Rechtswissenschaft

vorgelegt von
MATHIAS OERTLI
von Ennenda GL

1900

genehmigt auf Antrag der
Herren PD Dr. Markus Reich und
Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger

Schulthess Polygraphischer Verlag AG, Zürich



Angefangene Arbeiten beim Jahresabschluss

Unter besonderer Berücksichtigung ihrer Aktivierung
im Einkommenssteuerrecht

DISSERTATION

der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Zürich
zur Erlangung der Würde eines Doktors der Rechtswissenschaft

vorgelegt von
MATHIAS OERTLI
von Ennenda GL

genehmigt auf Antrag der
Herren PD Dr. Markus Reich und
Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger

Schulthess Polygraphischer Verlag AG, Zürich

Die Rechts- und staatswissenschaftliche Fakultät gestattet hierdurch die Drucklegung vorliegender Dissertation, ohne damit zu den darin ausgesprochenen Anschauungen Stellung zu nehmen.

Zürich, den 25. Mai 1988

Der Dekan:
Prof. Dr. Hansjörg Siegenthaler

Die gleiche Arbeit ist im Schulthess Polygraphischer Verlag AG, Zürich, erschienen als Band 76 der Reihe
Zürcher Studien zum öffentlichen Recht
Herausgegeben von Mitgliedern der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät der Universität Zürich

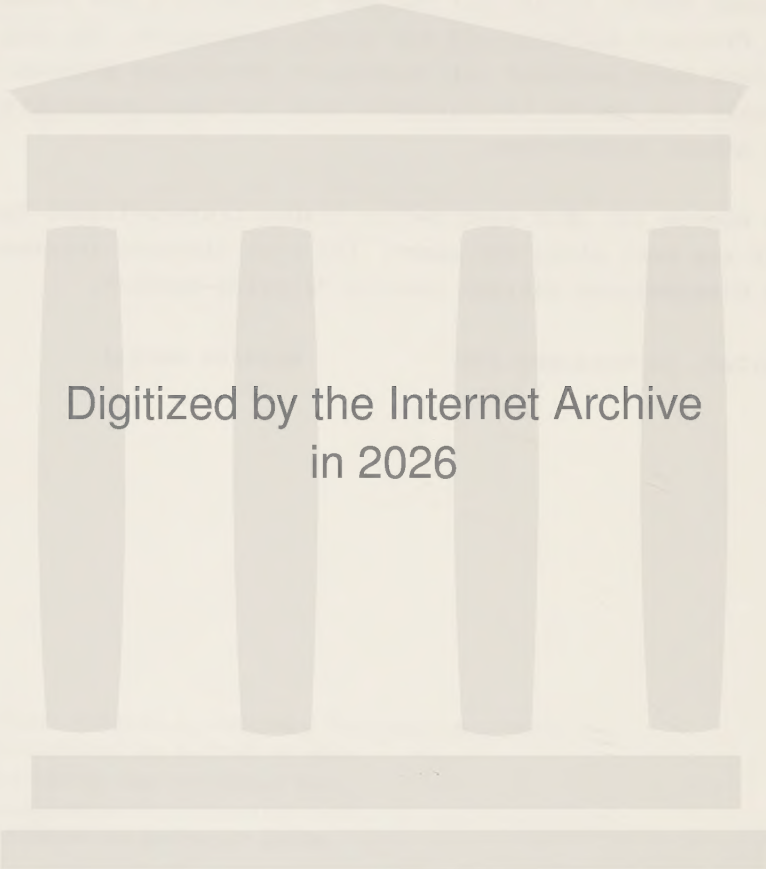
VORWORT

Die vorliegende Arbeit entstand auf Anregung von Herrn PD Dr. Markus Reich. Er hat mir bei der Ausarbeitung des Themas grosse Freiheit gelassen und mir in den Gesprächen, für die er sich stets Zeit genommen hat, wertvolle Anregungen gegeben. Ihm möchte ich meinen herzlichsten Dank für die Unterstützung dieser Arbeit aussprechen.

Danken möchte ich aber auch meinen lieben Läuferkollegen für die für sie wohl etwas trockenen, für mich hingegen interessanten Diskussionen während unseren "Jogging-Runden".

St. Gallen, im Dezember 1987

Mathias Oertli



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41507226_0039

INHALTSUEBERSICHT

I. Teil:	<u>Grundlagen</u>	19
1. Kapitel:	Gegenstand, Ziel und Aufbau der Arbeit	19
2. Kapitel:	Angefangene Arbeiten: Das Begriffsverständnis im Steuer- und im Handelsrecht	23
3. Kapitel:	Steuerrechtliche Grundlagen	31
II. Teil:	<u>Angefangene Arbeiten beim Jahresabschluss im Handels- und im Einkommenssteuerrecht</u>	59
4. Kapitel:	Angefangene Arbeiten beim Jahresabschluss im Handelsrecht	59
5. Kapitel:	Angefangene Arbeiten beim Jahresabschluss im Einkommenssteuerrecht	89
6. Kapitel:	Abgrenzungen der angefangenen Arbeiten	113
III. Teil:	<u>Besondere Probleme</u>	121
7. Kapitel:	Die Aktivierung des Unternehmereinkommens in angefangenen Arbeiten	121
8. Kapitel:	Angefangene Arbeiten bei fehlender kaufmännischer Buchführung	142
9. Kapitel:	Die Bilanzierung angefangener Bauten auf fremdem Boden	158
IV. Teil:	<u>Zusammenfassung und Schlussbemerkungen</u>	179

INHALTSVERZEICHNIS

ABKUERZUNGSVERZEICHNIS	11
LITERATURVERZEICHNIS	13
 I. TEIL: <u>GRUNDLAGEN</u>	 19
 1. Kapitel: <u>Gegenstand, Ziel und Aufbau der Arbeit</u>	 19
 2. Kapitel: <u>Angefangene Arbeiten: Das Begriffsver- ständnis im Steuer- und im Handelsrecht</u>	 23
I. Einleitung	23
II. Das Begriffsverständnis im Steuerrecht	23
III. Die Qualifikation im Handelsrecht	26
IV. Angefangene Arbeiten als Teil eines schwebenden Geschäftes	29
V. Ergebnisse	30
 3. Kapitel: <u>Steuerrechtliche Grundlagen</u>	 31
I. Einleitung	31
II. Die steuerrechtlichen Unternehmen als Träger angefangener Arbeiten	31
III. Der einheitliche Gewinnbegriff bei den steuerrechtlichen Unternehmen	32
IV. Der Unternehmensgewinn im Steuerrecht	35
1. Einleitung	35
2. Merkmale des steuerrechtlichen Unter- nehmensgewinnes	35
3. Das Zuflussprinzip im allgemeinen Ein- kommens- und im Unternehmenssteuerrecht	38

V.	Die Ermittlung des Unternehmensgewinnes im Steuerrecht	41
1.	Der handelsrechtliche Unternehmensgewinn als Ausgangspunkt	41
1.1.	Begriff und Rechtsquellen des handels- rechtlichen Unternehmensgewinnes	41
1.2.	Grundsätze der handelsrechtlichen Gewinnermittlung	43
1.2.1.	Das Prinzip der Bilanzwahrheit und der Bilanzklarheit	43
1.2.2.	Das Prinzip der Bilanzvorsicht	44
1.2.3.	Das Niederstwertprinzip	45
1.2.4.	Das Realisationsprinzip	46
1.2.5.	Das Imparitätsprinzip	49
1.2.6.	Der Grundsatz der Einzelbewertung	50
1.2.7.	Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit	51
1.2.8.	Der Grundsatz der Wesentlichkeit	51
2.	Spezielle steuerrechtliche Gewinnermittlungs- grundsätze	51
2.1.	Einleitung	51
2.2.	Das Massgeblichkeitsprinzip	52
2.3.	Der Gleichbehandlungsgrundsatz	53
2.4.	Der steuerrechtliche Realisationsbegriff	54
2.5.	Der Grundsatz der Periodizität	55
VI.	Ergebnisse	58
II. TEIL:	<u>ANGEFANGENE ARBEITEN BEIM JAHRESABSCHLUSS IM HANDELS- UND IM EINKOMMENSSTEUERRECHT</u>	59
4. Kapitel:	<u>Angefangene Arbeiten beim Jahresabschluss im Handelsrecht</u>	59
I.	Einleitung	59
II.	Die Aktivierung der angefangenen Arbeiten	60
1.	Begriff und Wesen der Aktivierung	60
2.	Die Aktivierungsfähigkeit der angefangenen Arbeiten	61
3.	Die Aktivierungspflicht der angefangenen Arbeiten	66

III. Die Bewertung der angefangenen Arbeiten	68
1. Einleitung	68
2. Die Bewertung nach Aktienrecht	68
2.1. Die Bewertung zu den Herstellungskosten	68
2.1.1. Begriff und Ermittlung der Herstellungskosten	68
2.1.2. Der Umfang der Herstellungskosten	71
2.2. Die Bewertung zu den Selbstkosten	77
2.3. Die Bewertung unter Ausweis eines Gewinn- anteils	77
3. Die Bewertung nach allgemeinem Buchführungsrecht	78
3.1. Einleitung	78
3.2. Der Begriff des Geschäftswertes	78
3.3. Die Bewertung zum Geschäftswert	81
3.4. Die Bedeutung des Geschäftswertes	82
IV. Funktion der Bilanzierung angefangener Arbeiten	83
V. Die Bilanzierung des Absatzgeschäftes	84
1. Einleitung	84
2. Die Bilanzierung des obligatorischen Rechtsverhältnisses	85
VI. Ergebnisse	87
5. Kapitel: <u>Angefangene Arbeiten beim Jahresabschluss im Einkommenssteuerrecht</u>	89
I. Einleitung	89
II. Angefangene Arbeiten in Literatur und Praxis	90
III. Die Aktivierung der angefangenen Arbeiten	92
1. Einleitung	92
2. Angefangene Arbeiten als steuerrechtlich aktivierungspflichtige Wirtschaftsgüter	94
IV. Die Bewertung der angefangenen Arbeiten	102
1. Einleitung	102
2. Die Bewertung zu den Herstellungskosten	104
3. Die Bewertung zu den Selbstkosten	106
4. Die Bewertung unter Ausweis eines Gewinnanteils	107
V. Auswirkungen der Bilanzierung angefangener Arbeiten	108
VI. Die Bilanzierung des Absatzgeschäftes	109
VII. Ergebnisse	110

6. Kapitel: <u>Abgrenzungen der angefangenen Arbeiten</u>	113
I. Einleitung	113
II. Abgrenzung von den fertigen Arbeiten	113
III. Abgrenzung von den Forderungen	115
IV. Abgrenzung von den Anwartschaften	118
V. Abgrenzung von den An- und Vorauszahlungen	119
VI. Ergebnisse	120
 III. TEIL: <u>BESONDERE PROBLEME</u>	 121
 7. Kapitel: <u>Die Aktivierung des Unternehmereinkommens in angefangenen Arbeiten</u>	 121
I. Einleitung	121
II. Der Begriff des Unternehmereinkommens	122
III. Die Problemstellung	123
IV. Unternehmerlohn und Eigenkapitalzinsen im Handelsrecht	125
1. Die buchtechnische Behandlung	125
1.1. Bei der Einzelunternehmung	125
1.2. Bei Personengesellschaften	127
1.3. Bedeutung der Verbuchung für die Aktivierung	128
2. Die Aktivierung des Unternehmerlohnes und der Eigenkapitalzinsen im Handelsrecht	129
2.1. Die Aktivierung des Unternehmerlohnes	129
2.2. Die Aktivierung der Eigenkapitalzinsen	132
V. Die Aktivierung des Unternehmerlohnes und der Eigenkapitalzinsen im Einkommenssteuerrecht	133
1. Die Aktivierung des Unternehmerlohnes	133
2. Die Aktivierung der Eigenkapitalzinsen	137
VI. Ergebnisse	139

8. Kapitel: <u>Angefangene Arbeiten bei fehlender kaufmännischer Buchführung</u>	142
I. Einleitung	142
II. Die Behandlung der angefangenen Arbeiten nach der Soll- und nach der Ist-Methode	145
1. Die Behandlung nach der Soll-Methode	145
2. Die Behandlung nach der Ist-Methode	146
3. Würdigung	147
III. Vorschläge für die Behandlung angefangener Arbeiten bei fehlender handelsrechtlicher Buchführung	149
1. Einleitung	149
2. Bei bundessteuerrechtlicher Aufzeichnungspflicht	149
3. Bei fehlender bundessteuerrechtlicher Aufzeichnungspflicht	153
IV. Ergebnisse	155
9. Kapitel: <u>Die Bilanzierung angefangener Bauten auf fremdem Boden</u>	158
I. Einleitung	158
II. Die buchhalterische Qualifikation	159
III. Die Problemstellung	162
IV. Die Bilanzierung angefangener Bauten auf fremdem Boden im Handelsrecht	163
V. Die Bilanzierung angefangener Bauten auf fremdem Boden im Einkommenssteuerrecht	169
1. Die bestehende Praxis	169
2. Vorschläge für die Bilanzierung angefangener Bauten auf fremdem Boden	172
VI. Ergebnisse	176
IV. TEIL: <u>ZUSAMMENFASSUNG UND SCHLUSSBEMERKUNGEN</u>	179

ABKUERZUNGSVERZEICHNIS

A.	Auflage
a.A.	anderer Ansicht
aakG	allgemein anerkannte kaufmännische Grundsätze
Abs.	Absatz
AHV	Alters- und Hinterlassenenversicherung
AHVV	Verordnung über die Alters- und Hinterlassenenversicherung vom 31. Oktober 1947
AktG	Aktiengesetz der Bundesrepublik Deutschland vom 6. September 1965
Art.	Artikel
ASA	Archiv für schweizerisches Abgaberecht
BB	Betriebsberater
Bd.	Band
BdBSt	Bundesbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer vom 9. Dezember 1940
BFH	Bundesfinanzhof
BGE	Bundesgerichtsentscheid (Amtliche Sammlung)
Bger.	Bundesgericht
BRD	Bundesrepublik Deutschland
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb
ders.	derselbe
Diss.	Dissertation
EB	Ergänzungsband
ESTG	Einkommenssteuergesetz der BRD vom 27. Februar 1968
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
f. (ff.)	und nächstfolgende Seite(n)
FN	Fussnote
gl.	gleich
gl.A.	gleicher Ansicht
Hrsg.	Herausgeber
i.d.R.	in der Regel
i.e.S.	im engern Sinne
inkl.	inklusive
i.V.m.	in Verbindung mit



i.w.S.	im weitern Sinne
Komm.	Kommentar
lit.	litera (Buchstabe)
N	Note
OR	Bundesgesetz über die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (5. Teil: Obligationenrecht) vom 30.März 1911/18. Dezember 1936
RB	Rechenschaftsbericht der ORK (bis 1959) bzw. des VGer. (ab 1960) an den Kantonsrat des Kantons Zürich
S.	Seite
SIA	Schweizerischer Ingenieur- und Architekten-Verein
s.M.	seine Meinung
StE	Der Steuerentscheid
StG	Steuergesetz
StG Be	Steuergesetz des Kantons Bern
StG SG	Steuergesetz des Kantons St. Gallen
StG ZH	Steuergesetz des Kantons Zürich
StR	Steuer-Revue
u.a.	unter anderem
v.a.	vor allem
VB	Vorbemerkungen
vgl.	vergleiche
VGer.	Verwaltungsgericht
WStB	Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer Wehrsteuer vom 9. Dezember 1940 (ab 1. Januar 1983: BdBSt)
z.B.	zum Beispiel
ZBl.	Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907
Ziff.	Ziffer(n)
zit.	zitiert
ZR	Blätter für Zürcherische Rechtssprechung
ZSR	Zeitschrift für Schweizerisches Recht
ZStB	Zürcher Steuerbuch
z.T.	zum Teil

LITERATURVERZEICHNIS

- Adler H./Düring W./Schmaltz K., Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Handkommentar, 4.A., Bd.I, Stuttgart 1968
- Andres W./Uhlmann R., Finanzbuchhaltung, 2.A., Zürich 1985
- Bachofner F., Der Gewinnbegriff im Steuerrecht, Diss. Zürich 1942
- Becker H., Berner Kommentar, Obligationenrecht, II. Abteilung: Die einzelnen Vertragsverhältnisse (Art. 184-551 OR), Bern 1934
- Beeler G., Schweizerisches Buchführungs- und Bilanzrecht, Zürich 1956
- Blumenstein E., System des Steuerrechts, 3.A., Zürich 1971, zit.: System
- Gegenseitige Beziehungen zwischen Zivilrecht und Steuerrecht, ZSR Bd. 52 (1933) S. 140a
- Blumer K., Die kaufmännische Bilanz, 9.A., Zürich 1986
- Blumer K./Graf A., Kaufmännische Bilanz und Steuerbilanz, 8.A., Zürich 1983
- Böse W., Grundsätze ordnungsmässiger Jahreserfolgsrechnung, Wiesbaden 1973
- Bossard E., Zürcher Kommentar, V. Band: Obligationenrecht, Teilband V/6/3b: Die kaufmännische Buchführung (Art. 957-964), Zürich 1984, zit: Komm.
- Betriebsabrechnung und Kalkulation, Zürich 1971
 - Die Bewertungsvorschriften im Handelsrecht und im Steuerrecht, StR 10 (1955) S. 361
- Bosshardt O., Die neue zürcherische Einkommens- und Vermögenssteuer, Zürich 1952
- Bucher E., Skriptum zum Obligationenrecht, Besonderer Teil, 2.A., Zürich 1983
- Bühler O./Scherpf P., Bilanz und Steuer, 7.A., München 1971
- Bürgi F.W., Zürcher Kommentar, Das Obligationenrecht, 5. Teil: Die Aktiengesellschaft, b/1 : Rechte und Pflichten der Aktionäre (Art. 660-697), Zürich 1957

- Burri J./Märki A., Doppelte Buchhaltung, Bd. 2, 17.A., Zürich 1985
- Cagianut F., Bedeutung der kaufmännischen Buchführung und Bilanz im Steuerrecht, ASA 37 S. 137
- Cagianut F./Höhn E., Unternehmungssteuerrecht, Bern und Stuttgart 1986
- Clemm H., Grundprobleme der Gewinn und Verlustrealisation bei langfristiger Auftragsfertigung und langfristiger Vermietung, in: Gewinnrealisation im Steuerrecht, Hrsg. Ruppe G., Köln 1981
- Friedrich H., Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung für schwebende Geschäfte, 2.A., Düsseldorf 1976
- Frischkopf X., Die Herstellungskosten in der BWL, im Handelsrecht und im Wehrsteuerrecht, Berner Diss., Zürich 1969
- Füllung F., Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung für Vorräte, Düsseldorf 1976
- Gauch P., Der Werkvertrag, 3.A., Zürich 1985
- Gautschi G., Berner Kommentar, Das Obligationenrecht, 2. Abteilung, Die einzelnen Vertragsverhältnisse, 4. Teilband: Der einfache Auftrag (Art. 394-406 OR), 3.A., Bern 1971, zit.: Der einfache Auftrag
- Berner Kommentar, Das Obligationenrecht, 2. Abteilung, Die einzelnen Vertragsverhältnisse, 3. Teilband: Der Werkvertrag (Art. 363-379 OR), Bern 1967, zit.: Der Werkvertrag
- Gerlt H., Die schwebenden Geschäfte im Bilanzsteuerrecht, Diss. Münster 1963
- Guhl T./Merz H./Kummer M., Das Schweizerische Obligationenrecht, 7.A., Zürich 1980
- Gygax E., Schweizerisches Steuerlexikon, Bd.I, Zürich 1971
- Haab R./Simonius A./Scherrer W./Zobl D., Zürcher Kommentar, Bd.IV/I, Das Eigentum, 2.A., Zürich 1979
- Heinen E., Handelsbilanzen, 10. A., Wiesbaden 1982
- His E., Berner Kommentar, Bd. VII,4, Obligationenrecht, 4. Abteilung: Handelsregister, Geschäftsfirmen und kaufmännische Buchführung, Art. 927-964 OR, Bern 1940
- Hofer R., Einführung in die doppelte Buchhaltung, 8.A., Basel 1985
- Höhn E., Steuerrecht, 5.A., Bern 1986

- Käfer K., Berner Kommentar, Band VIII, 2. Abteilung, Die kaufmännische Buchführung (Art. 957-964 OR), 1. Teilband: Grundlagen und Kommentar zu Art. 957 OR, 2. Teilband: Kommentar zu Art. 958-960 OR, Bern 1981, zit.: Komm.
- Kontenrahmen für Gewerbe-, Industrie- und Handelsbetriebe, 9.A., Bern 1985, zit.: Kontenrahmen
 - Die Bilanz als Zukunftsrechnung, 3.A., Zürich 1976
 - Die Erfolgsrechnung, Theorie - Methoden - Formen, Zürich 1977
 - Allgemein anerkannte kaufmännische Grundsätze, Büro und Verkauf 1978 S. 264 sowie 1979 S. 15 und 41, zit.: aakG 1978 bzw. 1979
- Känzig E., Die Eidgenössische Wehrsteuer, Basel 1962, zit.: Komm. 1962
- Die Eidgenössische Wehrsteuer (Direkte Bundessteuer), I. Teil (Art. 1-44 BdBSt), 2.A., Basel 1982, zit.: Komm. 1982
 - Der Unternehmungsgewinn im Sinne des Steuerrechts, in: Grundfragen des Unternehmungssteuerrechts, Festschrift zum 75. Geburtstag von Ernst Käzig, S. 101, Basel 1983, zit.: Unternehmungsgewinn, Festschrift
 - Die Einzelbewertung des Geschäftsvermögens nach schweizerischem Steuerrecht, in: Grundfragen des Unternehmungssteuerrechts, Festschrift zum 75. Geburtstag von Ernst Käzig, S. 153, Basel 1983, zit.: Einzelbewertung, Festschrift
 - Die Kostenrechnung im Wehrsteuerrecht (dargestellt am Beispiel der Bauzinsen und Baukreditzinsen), in: Grundfragen des Unternehmungssteuerrechts, Festschrift zum 75. Geburtstag von Ernst Käzig, S. 133, Basel 1983, zit.: Kostenrechnung, Festschrift
 - Der Begriff der Realisation von Unternehmungsgewinnen, in: Grundfragen des Unternehmungssteuerrechts, Festschrift zum 75. Geburtstag von Ernst Käzig, S. 195, Basel 1983, zit.: Realisation, Festschrift
- Kilger W., Einführung in die Kostenrechnung, 2.A., Wiesbaden 1980
- Kissling W., Das Jahresergebnis der Unternehmung aus unternehmungswirtschaftlicher, handelsrechtlicher, steuerwirtschaftlicher und steuerrechtlicher Sicht unter besonderer Berücksichtigung steigender Wiederbeschaffungspreise, Berner Diss., Zürich 1980

- Klein H., Die Bewertung des Vorratsvermögens im Handels- und Steuerrecht, München 1956
- Kleiner Merkur, 2. Band Betriebswirtschaft, 3.A., Zürich 1986
- Knobbe-Keuk B., Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 4.A., Köln 1983
- Korndörfer W., Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 2.A., Wiesbaden 1972
- Kulhavy E., Dienstleistung, in: Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre, Band IV, Handwörterbuch der Absatzwirtschaft, Hrsg. Tietz B., Stuttgart 1974
- Leffson U., Die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung, 6.A., Düsseldorf 1982
- Lenhard Th., Abschreibungen und Rückstellungen im schweizerischen Steuerrecht, Bern und Stuttgart 1969
- Lexikon des Rechts, Band I, Allgemeines Recht, Schuldrecht, Sachenrecht, Hrsg. Reifferscheid A./Böckel E./Benseler F., Darmstadt 1968
- Locher K., Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, einschliesslich Nachtrag 28, 1986, Basel
- May E., Das Wirtschaftsgut, Wiesbaden 1970
- Masshardt H., Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2.A., Zürich 1985
- Meier-Hayoz A./Forstmoser P., Grundriss des schweizerischen Gesellschaftsrechts, 5.A., Bern 1984
- Meierkord E., Bewertung "halbfertiger Bauten" in der Ertragssteuerbilanz und in der Vermögensaufstellung der Baubetriebe, BB 1965, S. 1022
- Moosmann R., Der Unternehmerlohn und seine Berücksichtigung im Rechnungswesen, Zürcher Diss., Zürich 1967
- Moxter A., Bilanzlehre, Wiesbaden 1974, zit.: Bilanzlehre
- Bilanzrechtsprechung, Tübingen 1985, zit.: Bilanzrechtsprechung
- Münster F., Bilanzierung des Liegenschaftenbesitzes von Baugesellschaften in der Schweiz, Der Schweizer Treuhänder 1/1978 S. 30
- Mutze O., Aktivierung und Bewertung immaterieller Wirtschaftsgüter nach Handels- und Steuerrecht, Berlin 1960

- Nadig L., Betriebsabrechnung und Kalkulation, 4.A., Zürich 1984
- Nolte R., Das Verhältnis von Handelsbilanz und Steuerbilanz, Diss. Göttingen 1969
- Olfert K./Ehrweiler H.J./Welter K., Bilanzen, Ludwigshafen 1974
- Oser H./Schönenberger W., Das Obligationenrecht, 2. Teil (Halbband Art. 184-418), 2.A., Zürich 1936
- Reich M., Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, Zürich 1983
- Reimann A./Zuppinger F./Schärner E., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4 Bände (1961-1969), zit.: Zch. Komm.
- Renggli K., Bilanzierung und Prüfung von langfristigen Bauverträgen, Der Schweizer Treuhänder 12/1985 S. 379
- Rosenau H., Schwebende Geschäfte der Unternehmer im Steuerrecht, BB 1972 S. 167
- Schäfer W., Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung für Forderungen, Düsseldorf 1971
- Schärner E., Handelsbilanz und Steuerbilanz, StR 19 (1964) S. 4
- Scherrer B., Die Buchhaltung als Veranlagungsgrundlage beim Selbständigerwerbenden, Der Schweizer Treuhänder 1/1986 S.14
- Schmalenbach E., Dynamische Bilanz, 13.A., Köln und Opladen 1962
- Schmid R. M., Die Bilanzierung des Anlage- und Umlaufvermögens nach schweizerischem Aktienrecht, Zürich 1958
- Schmidlin L., Das Prinzip der Periodizität in der Gewinnbesteuerung, St. Galler Diss., St. Gallen und Zürich 1956
- Schmidt W./Meyer V., Bilanzausweis der Leistungen bei langfristiger Fertigung, DB 1975 S. 68 und 118
- Schönenberger W./Jäggi P., Zürcher Kommentar, V. Band, Teilband VIa, Allgemeine Einleitung, Vorbemerkungen zu Art. 1 OR, Kommentar Art. 1-17 OR, Zürich 1973
- Schucany E., Kommentar zum Schweizerischen Aktienrecht, 2.A., Zürich 1960
- Schweizerische Treuhand- und Revisionskammer, Revisionshandbuch der Schweiz, 2. Lieferung 1979, Zürich 1979, zit.: Revisionshandbuch

- Siegwart A., Zürcher Kommentar, V. Band: Obligationenrecht, Teilband V/4: Die Personengesellschaften, Zürich 1978
- Sommer P., Die Aktivierung von Ausgaben, Berner Diss., Zürich 1980
- Staehelin M., Die Reserven der Aktiengesellschaft, ZSR Bd. 58 (1939) S. 117a
- Stapper K., Die Bilanzierung schwebender Geschäfte, Diss. München 1964
- Streuli J., Die Bewertung der Warenvorräte in unternehmenswirtschaftlicher, handelsrechtlicher und steuerwirtschaftlicher Sicht unter besonderer Berücksichtigung von Wertveränderungen, Berner Diss., Zürich 1977
- Studer W., Das Schweizerische Bilanzsteuerrecht, Basel 1968
- von Greyerz Ch., Schweizerisches Privatrecht Bd. VIII/2, Die Aktiengesellschaft, Basel 1982
- von Tuhr A./Peter H., Allgemeiner Teil des schweizerischen Obligationenrechts, Bd.1, 3.A., Zürich 1979
- Weber A., Das Verhältnis von Handelsbilanz und Steuerbilanz, Berner Diss., Bern 1979
- Weidmann H./Grossmann B./Zigerlig R., Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 4.A., Muri-Bern 1987
- Weilenmann P., Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Rechnungswesens, 2.A., Zürich 1984
- Wiederkehr P., Der Kapitalzins im Rechnungswesen der Unternehmung, Berner Diss., Winterthur 1959
- Wirke H., Grundsatzfragen zur Behandlung schwebender Geschäfte im Steuerrecht bei langfristiger Auftragsabwicklung, DB 1973 S. 1572
- Zuppinger F./Schärrer E./Fessler F./Reich M., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband, 2.A., Bern 1983, zit: Zch. Komm. EB

I. TEIL: GRUNDLAGEN

1. Kapitel: Gegenstand, Ziel und Aufbau der Arbeit

Das Untersuchungsobjekt der vorliegenden Arbeit bilden angefangene Arbeiten beim Jahresabschluss im Einkommenssteuerrecht. Der Begriff der angefangenen Arbeiten findet sich weder im BdBST noch wird er i.d.R. in den kantonalen Steuergesetzen erwähnt¹. Er wird hingegen in der steuerrechtlichen Literatur und auch in Gerichtsentscheiden verwendet.

Angefangene Arbeiten entstehen, weil ein Unternehmen² bis zum Jahresabschluss Leistungen für ein Absatzgeschäft erbracht hat, ohne dass die Gegenleistung erfolgt ist. Die Länge des Produktionsweges der Absatzleistung stimmt nicht mit der Dauer einer Geschäftsperiode und damit auch nicht mit der Dauer einer steuerlichen Bemessungsperiode überein.

Solchen Arbeiten kommt in der Praxis erhebliche Bedeutung zu. Trotzdem wird weder in der Literatur noch in den vorliegenden Gerichtsentscheiden umfassend definiert, welche Sachverhalte zu den angefangenen Arbeiten zu zählen sind. Dies hat zur Folge, dass der Begriff unterschiedlich verstanden wird und verschiedenartige Sachverhalte als angefangene Arbeiten bezeichnet werden, ohne dass bisher dargelegt worden ist, welche Merkmale diesen Arbeiten gemeinsam sind und wodurch sie sich von ähnlichen Tatbeständen abgrenzen lassen.

Weil schon der Begriff der angefangenen Arbeiten nicht genau bestimmt ist, fehlen klare Regeln, die festlegen, wie solche Arbeiten im steuerrechtlichen Jahresabschluss auszuweisen sind. Es ist deshalb nicht erstaunlich, dass dieser Mangel seinen Niederschlag in sich z.T. widersprechenden Ausführungen in

¹ Ausnahme: Art. 31 Abs. 1 Ziff. 1 StG Be.

² Zum Begriff des Unternehmens vgl. S. 31 f.

Literatur und Judikatur findet.

Das Einkommenssteuerrecht hat nämlich für die bereits bewirkten Leistungen festzulegen, ob diese steuerrechtlich Gewinnungskosten darstellen, die der Geschäftsperiode belastet werden müssen, oder ob sie zu aktivieren und in der Bilanz als Bestände auszuweisen sind³.

Mit dem Absatzgeschäft soll ein Gewinn erzielt werden, der aus der Sicht des Steuerrechts steuerbares Einkommen darstellt. Dieser Gewinn wird durch die gesamte Leistung geschaffen, so dass in den angefangenen Arbeiten schon ein gewisses Gewinnpotential steckt, welches kurz vor Fertigerstellung der Arbeiten beinahe den gesamten Gewinn aufweisen kann. Es stellt sich somit die weitere Frage, wie das Gewinnpotential beim Jahresabschluss zu behandeln und zu welchem Zeitpunkt dieses als steuerbares Einkommen zu erfassen ist.

Umgekehrt kann aus den angefangenen Arbeiten ein im voraus erkennbarer Verlust resultieren. Für solch negative Erfolgsbeiträge hat das Steuerrecht ebenfalls zu bestimmen, wie sie in den Jahresabschluss einzubeziehen sind.

Wesentlich zu den Unklarheiten, die im Einkommenssteuerrecht bei der Behandlung der angefangenen Arbeiten bestehen, hat der Umstand beigetragen, dass der Begriff "angefangene Arbeiten" kein selbständiger Begriff des Buchführungsrechts ist. Da sich das Unternehmenssteuerrecht für die Ermittlung des steuerbaren Unternehmensgewinnes grundsätzlich auf die handelsrechtliche Jahresrechnung stützt und i.d.R. auch die Begriffe des Handelsrechts übernimmt, fehlt im Falle der angefangenen Arbeiten die entsprechende handelsrechtliche Grundlage.

³ Unter Aktivierung wird das Einsetzen eines Vermögenswertes auf der Aktivseite der Bilanz verstanden; vgl. S. 60 f.

Die vorliegende Arbeit will die angesprochenen Probleme klären. Dazu sind im I. Teil vorerst diejenigen Sachverhalte zu bestimmen, die im Steuerrecht als angefangene Arbeiten bezeichnet werden. Weil dem Handelsrecht für das Unternehmenssteuerrecht massgebliche Bedeutung zukommt, werden die derart festgelegten Sachverhalte anschliessend nach buchführungsrechtlichen Kriterien qualifiziert. Ebenfalls im I. Teil werden die steuerrechtlichen Grundlagen dargestellt, die für die Behandlung der angefangenen Arbeiten wegleitend sind.

Im II. Teil der Arbeit werden Regeln entwickelt, die aufzeigen, wie angefangene Arbeiten im steuerrechtlichen Jahresabschluss auszuweisen sind. Die erarbeiteten Richtlinien sollen für alle Arten angefangener Arbeiten gelten und sich nach den Grundsätzen der Klarheit und Widerspruchsfreiheit ausrichten.

Der III. Teil der Arbeit bespricht drei spezielle Probleme. Als erstes wird der Frage nachgegangen, ob das Unternehmerein kommen bei Personenunternehmen im Handels- und im Einkommenssteuerrecht in angefangenen Arbeiten zu aktivieren ist, wenn der Geschäftsinhaber selber an der Erbringung der Leistung mitwirkt.

Das zweite Problem betrifft die Behandlung der angefangenen Arbeiten bei den handelsrechtlich nicht buchführungspflichtigen Selbständigerwerbenden. Die Steuerbehörden anerkennen bei solchen Steuerpflichtigen, dass diese ihren Geschäftsgewinn entweder nach einer Soll- oder nach einer Ist-Methode ermitteln. Bei diesen Methoden können die Steuerpflichtigen zu einem wesentlichen Teil selber darüber entscheiden, ob sie angefangene Arbeiten in der Jahresrechnung ausweisen wollen oder nicht. Es wird zu fragen sein, ob mit den beiden Gewinnermittlungsmethoden das vom Steuerrecht geforderte Geschäftseinkommen errechnet wird, ob das Wahlrecht heute noch berechtigt ist und wie die nicht buchführungspflichtigen Selbständigerwerbenden die angefangenen Arbeiten beim Jahresabschluss angeben sollten.

Im III. Teil wird weiter auf die angefangenen Bauten auf fremdem Boden, als eine besondere Art angefangener Arbeiten, näher eingegangen. Bei diesen Bauten ist schon die buchhalterische Qualifikation umstritten. Als Folge davon ist unklar, wie sie sowohl im handels- als auch im steuerrechtlichen Jahresabschluss aufzuführen sind. Es wird deshalb von einer ausführlichen buchhalterischen Qualifikation auszugehen sein. Nach der Klärung dieser Frage kann aufgezeigt werden, wie angefangene Bauten auf fremdem Boden in der handelsrechtlichen Jahresrechnung auszuweisen sind und welche Konsequenzen sich daraus für das Steuerrecht ergeben.

Jedes Kapitel wird mit einer kurzen Darstellung der wichtigsten Ergebnisse abgeschlossen. Im IV. Teil der Arbeit werden die wesentlichsten Erkenntnisse dieser Arbeit zusammengefasst dargestellt.

2. Kapitel: Angefangene Arbeiten: Das Begriffsverständnis im Steuer- und im Handelsrecht

I. Einleitung

Damit der Begriff der angefangenen Arbeiten näher erfasst werden kann, werden diejenigen Sachverhalte bestimmt, die in der steuerrechtlichen Literatur und Judikatur als solche Arbeiten bezeichnet werden.

Das Handelsrecht kennt den Begriff der angefangenen Arbeiten als eigene Kategorie wie das Steuerrecht nicht. Deshalb werden anschliessend die als angefangene Arbeiten festgelegten Sachverhalte nach buchführungsrechtlichen Kriterien qualifiziert. Im 5. Kapitel wird dann zu zeigen sein, ob die eigene steuerrechtliche Begriffsbildung und das Abweichen vom Handelsrecht gewollt, sinnvoll und berechtigt ist.

II. Das Begriffsverständnis im Steuerrecht

Das Steuerrecht versteht den Begriff der angefangenen Arbeiten nicht in einem einheitlichen Sinne. Es bezeichnet zwei Sachverhalte als angefangene Arbeiten. Die eine Gruppe bilden unfertige Dienstleistungen. Dies geht aus verschiedenen Gerichtsentscheidungen¹ und einem Merkblatt der eidgenössischen Steuerverwaltung vom Januar 1980 hervor². In dem Merkblatt werden begonnene Leistungen, wie sie von Aerzten, Anwälten, Ingenieuren und Vertretern ähnlicher Berufe erbracht werden, als angefangene Arbeiten bezeichnet. Merkmale von Dienstleistungen sind u.a., dass das Leistungsergebnis kein Sachgut ist und deshalb nicht

¹ ZR 81 Nr. 99 = Zbl. 83, 1982 S. 314 ff.; StE 1984 B 23.43.1 Nr. 2 BE; vgl. S. 90 ff.

² Merkblatt der EStV vom Januar 1980 betreffend Aufbewahrungs- und Aufzeichnungspflicht, welcher Steuerpflichtige mit selbständiger Erwerbstätigkeit unterstehen = ZStB II Nr. 54/42 S. 5.

gelagert werden kann³.

Als zweiten Sachverhalt werden in andern Gerichtsentscheiden unfertige körperliche Erzeugnisse zu den angefangenen Arbeiten gezählt⁴. Auch die Autoren des Kommentars zum Zürcher Steuergesetz scheinen aufgrund ihrer Ausführungen zu den Dienstleistungen und zu den angefangenen Arbeiten unter den letzteren lediglich unfertige gegenständliche Leistungen zu verstehen⁵.

Für die körperlichen angefangenen Arbeiten ist charakteristisch, dass das zivilrechtliche Eigentum an den herzustellenden oder in Bearbeitung befindlichen Sachen nicht dem Hersteller zusteht, sondern weiterhin bei einem Dritten, i.d.R. beim Besteller, verbleibt. Als wichtigste Beispiele sind dazu Bauten auf fremdem Boden, das Erstellen von Anlagen auf dem Gelände des Bestellers oder Reparaturarbeiten zu nennen.

Aus diesem Grund werden die gegenständlichen angefangenen Arbeiten, obwohl sie Absatzgeschäfte betreffen, nicht zu den Vorräten gezählt. Denn im Steuerrecht gelten lediglich körperliche Absatzgüter, die zudem im Eigentum des Herstellers stehen, als Vorräte⁶. Dies ergibt sich auch aus der Anordnung der angefangenen Arbeiten im Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, wo diese separat und gleichwertig zu den Vorräten aufgeführt werden⁷.

³ Kulhavy Ernest, in : Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre, Band IV, Handwörterbuch der Absatzwirtschaft S. 256.

⁴ So z.B. ein in Ausführung begriffener Kaminbau, unveröffentlichter Entscheid des VGer. des Kantons Zürich vom 25. Februar 1986.

⁵ Zch. Komm. N 106, 224 und 314 zu § 19 lit. b. StG ZH; vgl. S. 90.

⁶ Vgl. S. 99 f.

⁷ Zch. Komm. N 218 ff. und 224 zu § 19 lit. b StG ZH.

Wird nach gemeinsamen Merkmalen der als angefangene Arbeiten bestimmten Sachverhalte gefragt, so handelt es sich bei beiden Arten um unfertige Absatzleistungen eines Unternehmens. Diesen Leistungen ist eigen, dass das Unternehmen an ihnen kein sachenrechtliches Eigentum besitzt. Bei Dienstleistungen wird keine Sache hergestellt, während bei den körperlichen angefangenen Arbeiten das Eigentum aufgrund der zivilrechtlichen Bestimmungen einem Dritten zusteht.

Beiden Gruppen ist als weiteres Merkmal gemeinsam, dass ihnen ein obligatorisches Rechtsgeschäft zugrunde liegt. Bei den Dienstleistungen folgt dies aus ihrer Eigenart, da sie nicht auf Vorrat hergestellt und bei Bedarf abgesetzt werden können. Sie setzen immer ein zwischen einem Auftraggeber und einem Beauftragten abgeschlossenes obligatorisches Rechtsgeschäft voraus. Der Beauftragte kann erst auf der Grundlage des vereinbarten Vertrages mit seiner Tätigkeit beginnen⁸. Als häufigste Vertragstypen sind bei den Dienstleistungen die Vertragsform des Auftrages⁹ bzw. der besonderen Auftragsarten¹⁰ sowie Innominatverträge denkbar.

Die gleiche Situation besteht jedoch auch bei den körperlichen angefangenen Arbeiten. Bei diesen fällt die Verfügungsmacht über die Sache dem Eigentümer zu, der mit dem Hersteller wiederum vorerst ein obligatorisches Rechtsgeschäft abschliessen muss, bevor dieser mit seiner Tätigkeit beginnen kann. Den körperlichen angefangenen Arbeiten dürften i.d.R. ein Werkvertrag nach Art. 363 ff. OR oder ein Innominatvertrag zugrunde liegen.

⁸ So kann z.B. ein Transportunternehmen erst nach seiner Beauftragung und dem Empfang der zu befördernden Sachen mit der Hauptleistung, dem Transport, beginnen. Es wird aber auch allfällige Vorbereitungshandlungen erst nach erfolgter Beauftragung ausführen.

⁹ Art. 394 ff. OR.

¹⁰ Art. 407 ff. OR.

Der Begriff der angefangenen Arbeiten bezieht sich lediglich auf die begonnene Leistung und beinhaltet nicht auch das obligatorische Rechtsgeschäft. Dieses wird hingegen bei der Darstellung, wie angefangene Arbeiten im Jahresabschluss auszuweisen sind, ebenfalls miteinzubeziehen sein¹¹.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass im Einkommenssteuerrecht einerseits unfertige Dienstleistungen und andererseits in Herstellung oder in Bearbeitung begriffene Sachgüter, die im Eigentum eines Dritten stehen, als angefangene Arbeiten bezeichnet werden.

III. Die Qualifikation im Handelsrecht

Sowohl für die körperlichen angefangenen Arbeiten als auch für die unfertigen Dienstleistungen sind vom Hersteller bis zum Jahresabschluss Leistungen erbracht worden, die als Produktionsfaktoren in die begonnenen Absatzgüter eingeflossen sind. Die bereits bewirkten Leistungen stellen in buchhalterischer Hinsicht Aufwendungen dar¹². Mit den Aufwendungen werden keine Erzeugnisse geschaffen, die als materielle Güter dem Hersteller sachenrechtlich zugerechnet werden können. Die Aufwendungen beinhalten für ihn trotzdem einen wirtschaftlichen Wert, andernfalls er sie nicht erbracht hätte. Der Wert liegt für den Hersteller bei den angefangenen Dienstleistungen aber auch bei den gegenständlichen angefangenen Arbeiten in einem immateriellen Gut vor.

Als immaterielle Güter können alle jene Güter bezeichnet werden, die nicht materieller Art sind¹³. Obwohl immaterielle Güter v.a. im Bereich der unkörperlichen Werte anzutreffen

¹¹ Vgl. S. 29 f.

¹² Als Aufwand werden die von einer Unternehmung verbrauchten Güter- und Dienstleistungen bezeichnet. Korndörfer S. 51.

¹³ Mutze S. 22.

sind, decken sich die beiden Begriffe nicht, wie u.a. im Fall der gegenständlichen angefangenen Arbeiten¹⁴. Darauf weist auch Käfer hin, der in seinem Kommentar ausführt, dass in Ausführung begriffene Reparaturaufträge sowie Bauten auf fremdem Boden für den Erbringer der Leistung einen immateriellen Wert darstellen würden. Dies werde häufig verkannt und anstelle des Leistungsergebnisses eine Forderung oder ein Forderungsüberschuss aus einem schwebenden Geschäft aktiviert¹⁵.

Die angefangenen Arbeiten sind somit unfertige originäre, d.h. selbst geschaffene immaterielle Güter für ein bereits vereinbartes Absatzgeschäft.

Güter, die für den Absatz bestimmt, aber noch nicht veräussert worden sind, stellen buchhalterisch Vorräte dar¹⁶. Der Begriff der Vorräte wird von Fülling definiert als "beschaffte Güter (Stoffe, Handelswaren) und selbsterstellte Erzeugnisse (unfertige und fertige), sowie unfertige Dienstleistungen"¹⁷. Im Sinne dieser Definition verstehen auch Käfer und Bossard den Begriff der Vorräte. Beide Autoren verzichten auf eine eigentliche Begriffsumschreibung. Hingegen zählen sie die bedeutendsten Arten von Vorräten auf. Bossard führt dabei ausdrücklich angefangene Dienstleistungen und Vorarbeiten für feste Aufträge von Kunden als Vorräte auf¹⁸. Nach Käfer gehören u.a. in Ausführung begriffene Arbeiten und sonstige Leistungen, deren Fertigungsprozess oder Fertigungsstufe noch nicht beendet ist, zu den Vorräten¹⁹.

¹⁴ Bühler/Scherpf S. 362.

¹⁵ Käfer, Komm. N 339 zu Art. 958 OR.

¹⁶ Revisionshandbuch 2.2 S. 42.

¹⁷ Fülling S. 2.

¹⁸ Bossard, Komm. N 193 zu Art. 958 OR.

¹⁹ Käfer, Komm. N 334 zu Art. 958 OR.

Anders umschreiben hingegen Heinen und Streuli den Begriff der Vorräte. Heinen bezeichnet als Vorräte "die auf Lager befindlichen, für den Produktionsprozess oder Absatz bestimmten Waren und Stoffe einer Betriebswirtschaft"²⁰. Auch Streuli beschreibt den Begriff der Vorräte als "sämtliche sich an einem Stichtag im Eigentum der Unternehmung befindlichen körperlichen Umsatz- und Verbrauchsgüter"²¹. Der Unterschied zur vorangehenden Auffassung liegt darin, dass für Heinen und Streuli nur gegenständliche Güter Vorräte darstellen. Streuli fordert zusätzlich, dass der Bilanzierende auch zivilrechtlicher Eigentümer derselben ist.

Das Buchführungsrecht verlangt, dass Bestände und Vorgänge nach ihrer betriebswirtschaftlichen Bedeutung darzustellen sind²². Für die buchhalterische Qualifikation von Sachverhalten sollten weder die zivilrechtlichen Rechtsverhältnisse noch die Gegenständlichkeit massgebend sein. Die Begriffsumschreibung der Vorräte im Sinne der ersterwähnten Autoren entspricht der wirtschaftlichen Betrachtungsweise stärker als diejenige von Heinen und Streuli. Sie wird zudem von den in der Schweiz massgebenden Autoren vertreten und deshalb für die Qualifikation der angefangenen Arbeiten übernommen. Sie beinhaltet sowohl materielle als auch immaterielle Vorräte²³.

Im Sinne dieses Begriffsverständnisses bilden angefangene Arbeiten originäre immaterielle Vorräte. Damit sollen sie jedoch lediglich ihrer Funktion nach bestimmt sein, und es soll noch nichts darüber ausgesagt sein, ob sie als originär

²⁰ Heinen S. 248.

²¹ Streuli S. 235.

²² Käfer, Komm. N 6.30 zu Grundlagen.

²³ Wenn von immateriellen Gütern gesprochen wird, sind i.d.R. lediglich solche des Anlagevermögens gemeint, wie z.B. Rechte, Konzessionen, Patente, Lizenzen, Marken und ähnliche Vermögenswerte. Immaterielle Güter können jedoch auch beim Umlaufvermögen bestehen, worauf Mutze speziell hinweist. Mutze S. 22.

geschaffene immaterielle Güter beim Jahresabschluss auch aktivierungsfähige Vermögenswerte darstellen. Dies wird für angefangene Dienstleistungen im Handelsrecht teilweise, im Steuerrecht hingegen überwiegend abgelehnt²⁴. Die angesprochene Frage wird im Zusammenhang mit der Besprechung der angefangenen Arbeiten beim Jahresabschluss im Handels- und im Einkommenssteuerrecht im 4. und 5. Kapitel zu klären sein.

IV. Angefangene Arbeiten als Teil eines schwebenden Geschäftes

Den angefangenen Arbeiten liegt regelmässig ein obligatorischer Absatzvertrag zugrunde, weshalb der Hersteller mit seiner Leistung begonnen hat²⁵. Im Buchführungs- und auch im Steuerrecht werden zweiseitig verpflichtende Rechtsgeschäfte vom Zeitpunkt des Vertragsschlusses bis zur Erfüllung durch den zur Lieferung oder Leistung verpflichteten Partner als schwebende Geschäfte bezeichnet²⁶.

Die schwebenden Geschäfte werden nach dem Grad der Erfüllung unterteilt in schwebende Geschäfte im weitern und solche im engern Sinne²⁷. Unter den schwebenden Geschäften i.w.S. werden in Abwicklung begriffene Geschäfte verstanden, d.h. solche Geschäfte, bei denen eine Vertragspartei mit der Leistung bereits begonnen hat. Bei den schwebenden Geschäften i.e.S. hat noch keine Vertragspartei mit der Leistung begonnen.

²⁴ Vgl. S. 65 FN 21 und S. 90 ff.

²⁵ Vgl. S. 25 f.

²⁶ Friedrich S. 27; Blumer S. 177; Zch. Komm. N 309 zu § 19 lit. b StG ZH; a.A. Gerlt S. 148, der als schwebende Geschäfte nur solche bezeichnet, bei denen ein Vertrag rechtsgültig abgeschlossen worden ist, aber noch keine Partei mit der Leistung begonnen hat.

²⁷ Stapper S. 4 ff.; Bühler/Scherpf S. 419.

Die angefangenen Arbeiten bilden zusammen mit dem ihnen zugrunde liegenden Vertrag ein schwebendes Geschäft i.w.S. Für ihre Behandlung beim Jahresabschluss werden deshalb zusätzlich die Grundsätze der Bilanzierung schwebender Geschäfte miteinzubeziehen sein.

V. Ergebnisse

Als wichtigste Ergebnisse des 2. Kapitels sind festzuhalten:

1. Im Einkommenssteuerrecht werden unfertige körperliche Absatzleistungen, die eigentumsrechtlich einem Dritten zustehen, und begonnene Dienstleistungen als angefangene Arbeiten bezeichnet.
2. Angefangene Arbeiten stellen in buchführungsrechtlicher Hinsicht originäre immaterielle Vorräte dar. Wegen ihrer originären immateriellen Art soll mit dieser Qualifikation noch nicht bestimmt sein, ob sie auch aktivierungsfähig sind.
3. Den angefangenen Arbeiten liegt ein obligatorisches Rechtsgeschäft zugrunde, weshalb der Hersteller mit seiner Leistung begonnen hat. Sie sind folglich Teil eines schwebenden Geschäftes i.w.S.

3. Kapitel: Steuerrechtliche Grundlagen

I. Einleitung

Die Frage nach der Aktivierung von Gütern ist letztlich eine solche nach dem auszuweisenden Gewinn. In diesem Kapitel wird gezeigt, nach welchen Grundsätzen alle Träger angefangener Arbeiten ihren steuerbaren Geschäftsgewinn zu ermitteln haben. Diese Grundsätze werden in den anschliessenden Kapiteln bestimmen, wie die angefangenen Arbeiten in den steuerrechtlichen Jahresabschluss einzubeziehen sind.

II. Die steuerrechtlichen Unternehmen als Träger angefangener Arbeiten

Aus der weiten Begriffsumschreibung der angefangenen Arbeiten folgt, dass solche Leistungen von kleinen Handwerksbetrieben und Angehörigen freier Berufe¹ ebenso gut wie von Grossbetrieben erbracht werden können. Wird nach der Rechtsform gefragt, so kommen sowohl Einzelkaufleute als auch Personen- und Kapitalgesellschaften in Betracht. Das gemeinsame Merkmal, welches alle Träger angefangener Arbeiten auszeichnet, findet sich im Begriff des steuerrechtlichen Unternehmens.

Das Steuerrecht versteht den Begriff des Unternehmens in einem weiten Sinne und bezeichnet als solches "eine Tätigkeit, bei der Kapital und selbständiges, auf die Erbringung wirtschaftlicher Leistungen an Dritte gerichtetes Handeln in gezieltem Zusammenwirken zum Einsatz kommen"². Dabei ist im Steuerrecht der Betrieb einer Unternehmung nicht an eine bestimmte Rechts-

¹ Zu den freien Berufen gehören u.a. derjenige des Arztes, Anwaltes, Architekten, Ingenieurs. Känzig, Komm. 1982 N 16 zu Art. 21 WStB.

² Cagianut/Höhn S. 52.

form gebunden, sondern verlangt wird lediglich eine gewerbsmässige Tätigkeit, ein Handeln mit wirtschaftlicher Zielsetzung³.

In der Literatur ist umstritten, ob auch die freien Berufe, die häufig Dienstleistungen erbringen, zu den steuerrechtlichen Unternehmen zu rechnen sind. Nach Cagianut/Höhn zählen die freien Berufe nicht zu den steuerrechtlichen Unternehmen, weil diese Berufe keine Unternehmenstätigkeit im Sinne der erwähnten Begriffsumschreibung ausüben würden⁴. Anderer Ansicht ist Reich, der die freiberuflich Erwerbstätigen als steuerrechtliche Unternehmen betrachtet. Dies sei heute umso mehr gerechtfertigt, als seit 1978 auch die freien Berufe nach Art. 89 Abs. 3 BdBSt praktisch zu einer Art Buchführung verpflichtet seien⁵.

In dieser Arbeit wird der weite Unternehmensbegriff von Reich übernommen, so dass alle Träger angefangener Arbeiten steuerrechtliche Unternehmen darstellen. Dies hat den Vorteil, dass in den folgenden Ausführungen keine Unterscheidung nach steuerrechtlichen Unternehmen und den übrigen Trägern angefangener Arbeiten erfolgen muss. Es ist jedoch festzuhalten, dass sich vom Resultat her keine Änderungen ergeben würden, wenn auch von der engeren Begriffsumschreibung ausgegangen würde⁶.

III. Der einheitliche Gewinnbegriff bei den steuerrechtlichen Unternehmen

Die steuerrechtlichen Unternehmen bilden keine selbständigen Steuersubjekte. Als solche gelten die Rechtsträger der Unternehmen, bei Personenunternehmen die natürlichen und bei

³ Cagianut/Höhn S. 53; Weidmann/Grossmann/Zigerlig S. 41; Reich S. 28.

⁴ Cagianut/Höhn S. 53.

⁵ Reich S. 28.

⁶ Cagianut/Höhn S. 53.

Kapitalunternehmen die juristischen Personen^{7/8}. In steuerrechtlicher Hinsicht ist wesentlich, dass auf Personen- und Kapitalunternehmen verschiedene Steuersysteme zur Anwendung gelangen.

Der Gewinn aus einer Personenunternehmung ist vom Einzelunternehmer bzw. von den Teilhabern im Rahmen des Gesamteinkommens zu versteuern⁹. Die Steuergesetze enthalten hiezu keine Legaldefinition des Einkommens, sondern es werden i.d.R. in einer Generalklausel zunächst grundsätzlich alle Einkünfte als steuerbar erklärt und anschliessend einzelne Einkommensbestandteile und Einkommensarten aufgeführt¹⁰. Darunter erscheinen immer auch die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit¹¹. Weiter werden die steuerlich zum Abzug zugelassenen Gewinnungskosten bezeichnet¹². Der Unternehmensgewinn ergibt sich als Differenz zwischen den steuerbaren Roheinkünften und den steuerlich zulässigen Abzügen¹³.

Kapitalunternehmen haben demgegenüber den von ihnen erzielten Unternehmensgewinn im Rahmen der Gewinn- bzw. Reinertragssteuer zu versteuern. Für die Bestimmung des steuerbaren Unternehmensgewinnes verweisen die Steuergesetze regelmässig auf den Saldo

⁷ Cagianut/Höhn S. 53.

⁸ Im Steuerrecht werden unter Personenunternehmen Einzelunternehmen und Personengesellschaften verstanden. Unter dem Begriff der Kapitalunternehmen werden Kapitalgesellschaften und Genossenschaften zusammengefasst, jene juristischen Personen, welche vom Gesetzgeber für erwerbswirtschaftliche Zwecke gedacht sind. Cagianut/Höhn S. 66 ff. und 76; Weidmann/Grossmann/Zigerlig S. 41.

⁹ Cagianut/Höhn S. 128; Reich, S. 31 f.

¹⁰ Reich S. 36 f.

¹¹ Z.B. Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt; § 19 lit. a StG ZH; Art. 20 Abs. 2 lit. b StG SG.

¹² Z.B. Art. 22 BdBSt; § 25 lit. b StG ZH; Art. 25 StG SG.

¹³ Cagianut/Höhn S. 129; Reich S. 37.

der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung, der allenfalls nach steuerrechtlichen Kriterien zu korrigieren ist¹⁴.

In sachlicher Hinsicht besteht jedoch kein Unterschied zwischen dem Gewinn, wie er von Personen- und von Kapitalunternehmen auszuweisen ist. Der Unternehmensgewinn ist von den Veranlagungsbehörden für alle steuerrechtlichen Unternehmen nach den gleichen Grundsätzen zu ermitteln, unabhängig von deren Rechtsträgern¹⁵. Diese einheitliche Gewinnbestimmung zeigt sich darin, dass in der Praxis auch bei allen buchführenden Personenunternehmen, unbeachtlich ihrer handelsrechtlichen Buchführungspflicht, gleich wie bei den Kapitalunternehmen, vom Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung ausgegangen wird¹⁶.

Einen Unternehmensgewinn im selben Sinne haben auch jene steuerrechtlichen Unternehmen zu ermitteln, die keine Buchhaltung führen und auch nicht zu führen verpflichtet sind¹⁷. Denn alle selbständig Erwerbenden, und dies gilt auch für die freien Berufe, sind nach den gleichen Regeln einzuschätzen¹⁸.

Die Einheitlichkeit des Unternehmensgewinnes hat für die angefangenen Arbeiten zur Folge, dass diese bei allen Trägern nach den gleichen Grundsätzen zu beurteilen sind.

¹⁴ Z.B. Art. 49 Abs. 1 BdBSt; § 45 StG ZH; Art. 71 StG SG.

¹⁵ Blumenstein, System S. 156 und 233; Cagianut/Höhn S. 129; Känzig, Unternehmensgewinn, Festschrift S. 103; Reich S. 38.

¹⁶ Weidmann/Grossmann/Zigerlig, S. 41; Scherrer, Der Schweizer Treuhänder 1/1986 S. 14.

¹⁷ Vgl. S. 142 f.

¹⁸ Bosshardt S. 115; Zch. Komm. N 442 zu § 19 b StG ZH; Weidmann/Grossmann/Zigerlig S. 41.

IV. Der Unternehmensgewinn im Steuerrecht

1. Einleitung

Die angefangenen Arbeiten beeinflussen je nach dem, ob sie beim Jahresabschluss aktiviert werden oder nicht, den Unternehmensgewinn des Geschäftsjahres und denjenigen der Folgeperiode bzw. diejenigen der Folgeperioden. Deshalb wird vorerst gezeigt, was unter dem steuerrechtlichen Unternehmensgewinn zu verstehen ist und wodurch er sich vom handelsrechtlichen Unternehmensgewinn unterscheidet.

Weiter wird dargelegt, wie der steuerrechtliche Unternehmensgewinn ermittelt wird und worin der Unterschied zur Bestimmung des steuerbaren Privateinkommens liegt¹⁹. Nach diesen mehr allgemeinen Ausführungen werden die einzelnen Grundsätze vorgestellt, die den steuerrechtlichen Unternehmensgewinn näher konkretisieren.

2. Merkmale des steuerrechtlichen Unternehmensgewinnes

Ausgangspunkt jeder Steuer ist das Finanzbedürfnis des Gemeinwesens. Die Verteilung der Steuerlasten hat dabei nach dem von der allgemeinen Finanzwirtschaftslehre statuierten Grundsatz in der Weise zu erfolgen, dass die der Gewalt des öffentlichen Gemeinwesens unterworfenen privaten Wirtschaftssubjekte nach ihrer tatsächlichen wirtschaftlichen Leistungskraft zur Besteuerung heranzuziehen sind²⁰.

¹⁹ Das Privateinkommen wird im Gegensatz zum Geschäftseinkommen verstanden.

²⁰ Känzig, Unternehmungsgewinn, Festschrift S. 104.

Die ökonomische Leistungskraft zeigt sich am deutlichsten im Einkommen der Steuerpflichtigen²¹. Dem Einkommen natürlicher Personen ist der Gewinn der Unternehmung gleichgestellt, weil er als das "Spiegelbild der tatsächlichen Leistungskraft der Unternehmung" anzusehen ist²². Der wirklich erzielte Gewinn eines Unternehmens ist der Totalgewinn, wie er sich nach Auflösung des Unternehmens als Differenz zwischen den gesamten Einnahmen und Ausgaben für die Zeitspanne, in welcher das Unternehmen tätig war, ergibt²³. Da es i.d.R. gerade Zweck eines Unternehmens ist, während längerer Zeit tätig zu sein, verlangen sowohl die Betriebswirtschaft als auch das Handelsrecht, v.a. aber auch das Steuerrecht zur Deckung seines laufenden Finanzbedarfs, dass periodisch ein Gewinn als "Zwischenergebnis" ausgewiesen wird.

Die Zielsetzung, welche das Steuerrecht an den Unternehmensgewinn stellt, weicht in wesentlichen Punkten von derjenigen des Handelsrechts ab. Mit dem steuerrechtlichen Unternehmensgewinn soll versucht werden, die tatsächliche wirtschaftliche Leistungskraft eines Unternehmens zu ermitteln. Diese kann verstanden werden als "Ueberschuss sämtlicher Vermögenszugänge über sämtliche Vermögensabgänge einer Rechnungsperiode"²⁴. Die Ermittlung des Gewinnes soll nach Känzig aufgrund einer unternehmungswirtschaftlichen Betrachtungsweise erfolgen, weil mit dieser das Vermögen zu seinen wirklichen Werten ausgewiesen werde²⁵.

²¹ Känzig, Unternehmungsgewinn, Festschrift S. 104; BGE 52 I 205 ff.

²² Känzig, Unternehmungsgewinn, Festschrift S. 104.

²³ Reich S. 45; Blumer S. 242 f.; Schmalenbach S. 64 ff.

²⁴ Känzig, Unternehmungsgewinn, Festschrift S. 105; gl. Schärer, StR 19 S. 6.

²⁵ Känzig, Unternehmungsgewinn, Festschrift S. 104.

Demgegenüber steht im Handelsrecht der Gläubigerschutz im Vordergrund²⁶. Dies hat zur Folge, dass der handelsrechtliche Unternehmensgewinn nicht das tatsächlich erzielte Ergebnis zeigen muss, sondern dass v.a. kein zu günstiges Resultat ausgewiesen werden darf. Deshalb sind handelsrechtlich lediglich Ueberbewertungen verboten, während Unterbewertungen zulässig sind²⁷. Dadurch weist der handelsrechtliche Gewinn ein "gewillkürtes Leistungsergebnis" aus²⁸.

Trotz der unterschiedlichen Zielsetzung knüpft das Steuerrecht an die kaufmännische Erfolgsermittlung an²⁹. Ausgangspunkt des steuerrechtlichen Unternehmungserfolges bildet der Saldo der von den zuständigen Organen genehmigten handelsrechtlichen Erfolgsrechnung³⁰. Dieser wird zur Ermittlung des steuerbaren Gewinnes allenfalls nach steuerrechtlichen Gesichtspunkten korrigiert³¹, mit dem Ziel, "den gewillkürten Gewinn im Sinne der handelsrechtskonformen Geschäftsbuchhaltung zum wirklichen Gewinn im Sinne des Steuerrechts werden zu lassen"³². Die Anknüpfung an die handelsrechtliche Erfolgsermittlung wird als Massgeblichkeit des Handelsrechts für das Steuerrecht bezeichnet³³.

²⁶ Bürgi, Komm. N 19 ff. zu Art. 662 OR; Bossard, Bewertungsvorschriften, StR 10 S. 361.

²⁷ Vgl. S. 42.

²⁸ Känzig, Unternehmungsgewinn, Festschrift S. 104.

²⁹ Vgl. S. 33 f.

³⁰ Reich S. 41; Känzig, Komm. 1962 N 6 zu Allgemeines zu Art. 49 WStB; ders., Unternehmungsgewinn, Festschrift S. 101 ff.; Zch. Komm. N 57 und 71 zu § 19 lit. b StG ZH, N 2 zu § 45 StG ZH, N 35 zu § 192 StG ZH; Studer S. 159; Weber S. 56 f.

³¹ Känzig, Unternehmungsgewinn, Festschrift S. 103 f.; Schärer, StR 19 S. 7 ff.

³² Känzig, Unternehmungsgewinn, Festschrift S. 104.

³³ Vgl. S. 52 f.

Der Unternehmensgewinn als Saldo der steuerrechtlichen Erfolgsrechnung berechnet sich als Differenz zwischen den Aufwendungen und den Erträgen einer Geschäftsperiode. Zu seiner Bestimmung müssen die Aufwendungen und Erträge den einzelnen Perioden nach steuerrechtlichen Kriterien zugewiesen werden. Die Periodisierung von Aufwand und Ertrag und die damit verbundene Bestimmung des steuerbaren Unternehmensgewinnes erfolgt durch das im gesamten Einkommenssteuerrecht dominierende Zuflussprinzip. Nach diesem Grundsatz bildet ein Wert dann steuerbares Einkommen, wenn er einem Steuersubjekt im Sinne des Steuerrechts zugekommen ist.

Das Zuflussprinzip legt in seiner näheren Ausgestaltung folglich fest, wann einem Unternehmen ein Gewinn als zugeflossen gilt³⁴. Es bestimmt damit auch für Gewinne aus angefangenen Arbeiten den Zeitpunkt ihrer Besteuerung und regelt dadurch die Periodisierung der mit diesen Arbeiten verbundenen Aufwendungen und Erträge.

3. Das Zuflussprinzip im allgemeinen Einkommens- und im Unternehmenssteuerrecht

Steuerobjekt bildet im Einkommenssteuerrecht bei natürlichen Personen das Einkommen bzw. bei juristischen Personen der mit diesem identische Reinertrag³⁵. Der Begriff des Einkommens wird von Blumenstein umschrieben als "die Gesamtheit derjenigen Wirtschaftsgüter, welche einem Individuum während eines bestimmten Zeitabschnittes zufließen und die es ohne Schmälerung seines Vermögens zur Befriedigung seiner persönlichen Bedürfnisse für seine laufende Wirtschaft verwenden kann"³⁶.

³⁴ Blumenstein, System S. 144; Bosshardt S. 77; Zch. Komm. N 9 zu VB §§ 19-32 StG ZH.

³⁵ Bosshardt S. 199; Blumenstein, System S. 156 und 233.

³⁶ Blumenstein, System S. 144.

Aufgrund der Gesetzessystematik bestimmt sich das steuerbare Privateinkommen natürlicher Personen im System der Gesamteinkommensbesteuerung grundsätzlich als Ueberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten im Sinne einer Einnahmen-Ausgaben Rechnung³⁷. Für das Zufließen des Privateinkommens, welches die Einkommenssteuerpflicht begründen lässt, wird dabei auf den nach zivilrechtlichen Vorschriften beurteilten Rechtserwerb abgestellt³⁸.

Demgegenüber berechnet sich das steuerbare Geschäftseinkommen als Vermögensstandsgewinn. Dieser ergibt sich als Differenz zwischen dem der Unternehmung dienenden buchmässigen Eigenkapital am Schluss des laufenden und dem ausgewiesenen Eigenkapital am Schluss des vorangegangenen Geschäftsjahres, vermehrt einerseits um den Wert der im laufenden Geschäftsjahr erfolgten Kapitalentnahmen und vermindert andererseits um den Wert der im Laufe des Geschäftsjahres getätigten Kapitaleinlagen³⁹.

Der Vermögensstandsgewinn entspricht dem Saldo der steuerrechtlichen Erfolgsrechnung. Er stellt nicht einen einfachen Einnahmenüberschuss dar, berechnet als Differenz zwischen Einnahmen und Ausgaben, sondern er ist ein Ertragsüberschuss, der aus der Differenz zwischen den Erträgen und den entsprechenden Aufwendungen einer Abrechnungsperiode ermittelt wird^{40/41}. Die Ueber-

³⁷ Bachofner S. 13 f.; Bosshardt S. 93.

³⁸ Bosshardt S. 78; Zch. Komm. N 9 zu VB §§ 19-32 StG ZH.

³⁹ Bachofner S. 28; Reich S. 35; Zch. Komm. N 12 ff. zu § 19 lit. b StG ZH; Blumenstein, System S. 232; Höhn S. 228 f.

⁴⁰ Reich S. 35; Bosshardt S. 93; Moxter, Bilanzrechtsprechung S. 6; Weidmann/Grossmann/Zigerlig S. 43; Bachofner S. 14 und 16, der die steuerrechtliche Erfolgsrechnung als eine rektifizierte Einnahmen- und Ausgabenrechnung bezeichnet.

⁴¹ Ausgaben sind alle von der Unternehmung geleisteten Zahlungen mittels Bar- oder Buchgeld. Aufwendungen sind dagegen die von der Unternehmung innerhalb einer Periode verbrauchten Güter- und Dienstleistungen. Einnahmen sind alle von der Unternehmung in Form von Buch- oder Bargeld vereinnahmten

nahme der kaufmännischen Gewinnermittlung durch das Unternehmenssteuerrecht bewirkt folglich eine Modifikation des Zuflussprinzips, wie es im allgemeinen Einkommenssteuerrecht zur Anwendung gelangt.

Erst die Anwendung der kaufmännischen Gewinnermittlungsregeln erlaubt periodenübergreifende Geschäfte, wie sie die angefangenen Arbeiten darstellen, sinneszusammenhängend und periodengerecht zu behandeln. Bei solchen Geschäften müssten die in unterschiedlichen Perioden anfallenden Ausgaben und Einnahmen nach dem allgemeinen Zuflussprinzip jenen Perioden belastet werden, in denen sie erfolgen. Nach dem kaufmännischen Gewinnverständnis sind bei periodenübergreifenden Geschäften nicht die Zeitpunkte der in unterschiedlichen Perioden erfolgenden Ausgaben und Einnahmen für die Berechnung des Gewinnes massgeblich, sondern dieser wird als Differenz zwischen den durch das Geschäft verursachten Aufwendungen und Erträgen berechnet, die einander buchmässig nach sachlichen Kriterien zugeordnet werden können⁴².

Weil der handelsrechtliche Unternehmensgewinn den Ausgangspunkt des steuerrechtlichen Unternehmensgewinnes darstellt, wird das Zuflussprinzip, wie es im Unternehmenssteuerrecht gilt, vorerst durch die handelsrechtlichen Gewinnermittlungsgrundsätze näher konkretisiert. Zu diesen treten noch die speziellen steuerrechtlichen Gewinnermittlungsregeln hinzu, die den handelsrechtlichen Unternehmensgewinn zum steuerrechtlichen werden lassen.

Zahlungen. Erträge sind alle in einer Periode erfolgten Wertzugänge. Korndörfer S. 53.

⁴² Vgl. S. 47 ff.

V. Die Ermittlung des Unternehmensgewinnes im Steuerrecht

1. Der handelsrechtliche Unternehmensgewinn als Ausgangspunkt

1.1. Begriff und Rechtsquellen des handelsrechtlichen Unternehmensgewinnes

Der handelsrechtliche Unternehmensgewinn ist ebenso wenig wie der Begriff der Jahresbilanz gesetzlich definiert. Lehre und Rechtsprechung haben ihn wie im Steuerrecht als Vermögensstandsgewinn bestimmt, berechnet als Differenz zwischen dem Reinvermögen zu Beginn und am Ende des Rechnungsjahres⁴³. Der Reinvermögensunterschied stimmt bei einer ordnungsgemäss geführten Buchhaltung mit dem Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung überein⁴⁴.

Rechtsquellen der handelsrechtlichen Gewinnermittlung bilden die gesetzlichen Vorschriften des Obligationenrechts sowie die aakG⁴⁵. Die Gesetzesbestimmungen finden sich in den allgemeinen Buchführungsvorschriften der Art. 957-964 OR betreffend "Die kaufmännische Buchführung" sowie im Aktienrecht in den Art. 662-670 OR.

Die allgemeinen Buchführungsvorschriften gelten für alle buchführungspflichtigen Unternehmen, subsidiär auch für diejenigen, welche zusätzlich den aktienrechtlichen Vorschriften unterstehen⁴⁶. Sie postulieren für die Jahresrechnung die Gebote der Bilanzwahrheit, der Bilanzklarheit sowie der Uebersichtlichkeit. Weiter enthält Art. 960 Abs. 2 OR die Bewertungsregel, wonach die Aktiven höchstens zum Geschäftswert ausgewiesen

⁴³ BGE 51 II 435; BGE 72 II 296; Bürgi, Komm. N 26 zu Art. 662/663 OR; Blumer S. 243 f.; Kissling S. 77; vgl. S. 39.

⁴⁴ Kissling S. 77; Blumer S. 243 f.; Käfer, Komm. N 177 zu Art. 959 OR.

⁴⁵ Weber, S. 60 ff.

⁴⁶ Art. 960 Abs. 3 OR.

werden dürfen.

Die besonderen aktienrechtlichen Bestimmungen gelten kraft ausdrücklicher Gesetzesvorschrift für Kapitalunternehmen⁴⁷. Es handelt sich bei diesen Normen um spezielle Bewertungsvorschriften, die strenger als die allgemeine Bewertungsregel von Art. 960 Abs. 2 OR sind.

Sowohl die Bewertung zum Geschäftswert des allgemeinen Buchführungsrechts als auch die Bewertungsvorschriften des Aktienrechts sind Höchstwertvorschriften. Tieferbewertungen sind im Handelsrecht wegen dessen Zielsetzung möglich, wodurch im entsprechenden Umfang stille Reserven gebildet werden⁴⁸.

In der Schweiz finden die aktienrechtlichen Vorschriften in der Praxis auch weitgehend bei den übrigen Bilanzierungspflichtigen Anwendung⁴⁹. Dies ist im Handelsrecht ohne weiteres zulässig, weil mit den strengeren aktienrechtlichen Vorschriften immer auch der Bewertungsvorschrift des allgemeinen Buchführungsrechts entsprochen wird.

Als weitere Rechtsquelle gelten die aakG, auf welche Art. 959 OR verweist, ohne dass sie dort näher umschrieben werden. In der massgebenden schweizerischen Literatur gelten heute fünf Prinzipien als aakG, nämlich die Prinzipien der Vorsicht, der Kontinuität, der Unternehmensfortführung (going concern), der

⁴⁷ Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften (Art. 764 Abs. 2 OR), Gesellschaften mit beschränkter Haftung (Art. 805 OR), sowie für Kreditgenossenschaften und konzessionierte Versicherungsgenossenschaften (Art. 858 Abs. 3 OR).

⁴⁸ Käfer, Komm. N 292 ff. zu Art. 959 OR; Bossard, Komm. N 150 ff. zu Art. 959 OR; Revisionshandbuch 2.2 S. 17; vgl. S. 37.

⁴⁹ Revisionshandbuch 2.2 S. 15 f.; Bossard, Komm. N 78 zu Art. 960 OR; Käfer, Komm. N 176 und 220 zu Art. 960 OR.

Wirtschaftlichkeit und der Wesentlichkeit⁵⁰.

1.2. Grundsätze der handelsrechtlichen Gewinnermittlung

1.2.1. Das Prinzip der Bilanzwahrheit und der Bilanzklarheit

Art. 959 OR verlangt für die Betriebsrechnung und die Bilanz, dass diese klar und übersichtlich aufzustellen sind. Damit ist das Prinzip der Bilanzwahrheit und der Bilanzklarheit angesprochen. Der Grundsatz der Bilanzwahrheit wird in eine formelle und in eine materielle Wahrheit unterteilt⁵¹.

Die formelle Bilanzwahrheit besagt, dass Bilanz und Erfolgsrechnung vollständig und richtig zu erstellen sind. Die Zahlen müssen belegbar sein und aus der ordnungsgemäss geführten Buchhaltung hervorgehen⁵². Das Vollständigkeitsgebot, welches in der formellen Bilanzwahrheit enthalten ist, verlangt die vollständige Aufführung aller bilanzpflichtigen Posten, wobei abgeschriebene Vermögensteile mindestens als Pro-Memoria Posten einzusetzen sind⁵³.

Die materielle Bilanzwahrheit fordert eine angemessene Bewertungspraxis. Die Aktiven und Passiven sind nach diesem Grundsatz unter Beachtung der gesetzlichen Vorschriften und der aakG so zu bewerten, "wie dies von einem sorgfältigen,

⁵⁰ Käfer, Komm. N 131, 418 und 424-474 zu Art. 959 OR; ders., aakG 1978 S. 264 ff., 1979 S. 15 ff. und S. 41 ff.; Revisionshandbuch 2.2 S. 8.

⁵¹ Käfer, Komm. N 282 ff. zu Art. 959 OR.

⁵² Käfer, Komm. N 282 ff. zu Art. 959 OR; Bossard, Komm. N 228 zu Art. 957 OR; Blumer S. 71.

⁵³ Bossard, Komm. N 38 ff. zu Art. 959 OR; Käfer, Komm. N 312 zu Art. 959 OR; Blumer S. 73; Schucany, Komm. N 1 f. zu Art. 663 OR. Z.T. wird auch die Ansicht vertreten, dass das OR die volle Weglassung von Aktiven und die Vorspiegelung von nicht bestehenden Schulden gestatte. Staehelin, ZSR 58 S. 177a.

gewissenhaften und erfahrenen Kaufmann verlangt werden kann⁵⁴. Nach diesem Grundsatz darf der Bilanzierende kein zu günstiges Bild des Unternehmens zeigen, d.h. er darf die Aktiven nicht höher und die Passiven nicht tiefer bewerten als das Gesetz es erlaubt⁵⁵.

Nach dem Grundsatz der Bilanzklarheit müssen Bilanz und Erfolgsrechnung klar und übersichtlich aufgestellt und die Posten richtig und genau bezeichnet werden⁵⁶. Dadurch soll verhindert werden, dass trotz richtigen Wertansätzen der Erkenntniswert der Bilanz herabgesetzt wird. Gegen die Bilanzklarheit verstossen u.a. Verschleierungen durch Zusammenzüge von Posten, Saldierungen von Aktiven und Passiven und fingierte Bilanzpositionen⁵⁷.

1.2.2. Das Prinzip der Bilanzvorsicht

Der Grundsatz der Bilanzvorsicht ist ein aakG und dient v.a. dem Gläubigerschutz. Er gilt häufig als oberstes Postulat der Handelsbilanz. Nach diesem Prinzip darf der Kaufmann seine wirtschaftliche Lage auf keinen Fall besser darstellen als sie ist⁵⁸. Die gesetzlichen Bewertungsvorschriften entsprechen dem Vorsichtsprinzip insofern, als sie Höchstwertvorschriften sind und eine beliebig tiefere Bewertung der Aktiven und damit die Darstellung einer zu ungünstigen Vermögens- und Ertragslage ohne weiteres zulassen⁵⁹.

⁵⁴ Blumer S. 71.

⁵⁵ Blumer S. 71 f.

⁵⁶ Blumer S. 74; Bossard, Komm. N 24 zu Art. 959 OR.

⁵⁷ Käfer, Komm. N 359 zu Art. 959 OR; Blumer S. 71 f.; Streuli S. 31.

⁵⁸ Blumer S. 68 f.; Käfer, Komm. N 425 zu Art. 959 OR; Schmid S. 16 f.; Frischkopf S. 55.

⁵⁹ Blumer S. 68.

Die vorsichtige Bewertung ist von der Bildung stiller Reserven zu unterscheiden, welche über die vorsichtige Bewertung hinausgehende Unterbewertungen darstellen. Diese sind handelsrechtlich zulässig, stehen jedoch, wie auch das Vorsichtsprinzip, dem Grundsatz der Bilanzwahrheit in gewissem Sinne entgegen und heben ihn teilweise wieder auf⁶⁰.

1.2.3. Das Niederstwertprinzip

Das Niederstwertprinzip geht aus dem Vorsichtsprinzip hervor. Es ist eine Bewertungsregel welche verlangt, dass für die Bilanzierung der Aktiven von mehreren in Betracht fallenden Werten stets der tiefste, für die Bewertung der Passiven stets der höchste zu wählen ist⁶¹. Das Niederstwertprinzip liegt Art. 666 OR zugrunde, jener Bestimmung, die im Aktienrecht die Bewertung der Vorräte regelt. Nach dieser Norm sind Halb- und Fertigfabrikate und andere zur Veräußerung bestimmte Vermögensstücke höchstens zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten in der Bilanz aufzuführen. Sind die Kosten jedoch höher als der im Zeitpunkt der Errichtung der Bilanz geltende Preis, so darf höchstens dieser Preis, der auch als Tageswert bezeichnet wird⁶², eingesetzt werden⁶³.

Es ist in der Literatur umstritten, wie der am Bilanzstichtag allgemein geltende Preis zu bestimmen ist. Nach der einen Auffassung ist der Beschaffungspreis massgeblich⁶⁴. Andere Autoren

⁶⁰ Blumer S. 69; Cagianut, ASA 37 S. 139.

⁶¹ Blumer S. 104.

⁶² Bossard, Komm. N 45 zu Art. 960 OR.

⁶³ Art. 666 Abs. 2 OR.

⁶⁴ Bossard, Komm. N 45 zu Art. 960 OR; Schucany, Komm. N 3 zu Art. 666 OR; Beeler S. 112.

sehen den Preis im Absatzbereich als entscheidend an⁶⁵, während nach einer dritten Ansicht ein dreifaches Niederstwertprinzip gilt. Dabei ist der niedrigste Wert zu wählen zwischen den ehemaligen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, den Wiederbeschaffungs- oder Reproduktionskosten sowie den um die Absatzkosten verringerten Verkaufspreisen⁶⁶.

Für die angefangenen Arbeiten ist der Absatzpreis bereits fest oder zumindest bestimmbar vereinbart. Sinkende Faktorpreise bewirken für das abgeschlossene Geschäft i.d.R. keinen Verlust, sondern können, falls gegenüber der Kalkulation z.B. billigeres Material verwendet werden kann, gerade den Gewinn vergrössern. Umgekehrt gilt es bei gestiegenen Faktorpreisen darauf zu achten, ob diese das betreffende Absatzgeschäft beeinflussen und ob in solchen Fällen die Kosten durch den Absatzpreis noch gedeckt sind. Wegen des zugrunde liegenden Absatzgeschäftes ist deshalb für die angefangenen Arbeiten bei der Anwendung des Niederstwertprinzips der Absatzpreis abzüglich die noch zu erbringenden Aufwendungen im Sinne der zweiten Ansicht als massgeblich anzusehen⁶⁷.

1.2.4. Das Realisationsprinzip

Das Realisationsprinzip regelt die Bewertung von Unternehmungsleistungen im Leistungserstellungs- und -bewirkungsprozess vor und nach Erreichen des Absatzmarktes⁶⁸. Es wird darum auch als Eckpfeiler des Komplexes der Bewertungs- und Abgrenzungsfragen bezeichnet⁶⁹. Das Realisationsprinzip verlangt, "dass Gewinne

⁶⁵ Bürgi, Komm. N 3 zu Art. 666 OR; Schmid S. 86; Leffson S. 339.

⁶⁶ Blumer S. 160 f.; Studer S. 108.

⁶⁷ Gl.A. für bereits abgeschlossene Absatzgeschäfte: Blumer S. 162; Schmid S. 86; Revisionshandbuch 2.2 S. 49.

⁶⁸ Leffson S. 225.

⁶⁹ Weber S. 80.

erst ausgewiesen werden dürfen, wenn sie durch Verkauf des betreffenden Gutes, also durch Umsatz erzielt worden sind"⁷⁰. Es bestimmt den Zeitpunkt, wann aus einem Geschäft der Ertrag und damit auch der Gewinn entstanden ist⁷¹.

Der Gewinn hat jedoch zwei Komponenten: Ertrag und Aufwand. Die Aufwendungen einer Leistung orientieren sich im Rahmen der kaufmännischen Gewinnermittlung am Ertrag, welcher durch eine Leistung bewirkt wird⁷². Die dafür erbrachten Aufwendungen sind folglich jener Periode zuzuordnen, in welcher der Ertrag aus der Leistung anfällt^{73/74}.

In diesem Sinn regelt das Realisationsprinzip bei periodenübergreifenden Absatzgeschäften neben der Bestimmung des Zeitpunktes des Ertragszuflusses auch die sinngemäss zusammenhängende, periodengerechte Zuordnung der durch solche Geschäfte verursachten Aufwendungen. Buchhalterisch erfolgt die Zuweisung in der Art, dass die vor den Erträgen anfallenden Aufwendungen beim Jahresabschluss der einzelnen Fertigungsjahre aktiviert werden⁷⁵.

⁷⁰ Blumer S. 104.

⁷¹ Leffson S. 230.

⁷² Moxter, Bilanzlehre S. 258 ff.

⁷³ Leffson S. 270 ff.; Moxter, Bilanzlehre S. 158; Revisionshandbuch 2.1 S. 10.

⁷⁴ Einzelne Autoren bezeichnen das "Prinzip der zeitlichen Aufwandverteilung" als dasjenige Prinzip, welches die periodengerechte Zuordnung der Aufwendungen zu den entsprechenden Erträgen regelt. Schmid S. 15; Frischkopf S. 57; Streuli S. 36; Sommer S. 16. Diese Autoren verkennen jedoch bei der Darstellung des Realisationsprinzips, dass dieses Prinzip in seinem vollen Umfang auch die Zuordnung der Aufwendungen zu den entsprechenden Erträgen regelt und dass es sich dabei nicht um eine zeitliche Aufwandverteilung, sondern grundsätzlich um eine Abgrenzung der Aufwendungen der Sache nach handelt.

⁷⁵ Friedrich S. 29.

Die Bewertung der erbrachten Aufwendungen hat nach dem Realisationsprinzip bis zum Realisationszeitpunkt höchstens zu Kostenwerten zu erfolgen. Als Realisationszeitpunkt gilt bei Absatzgeschäften der feste und durchsetzbare Anspruch auf die Gegenleistung, wie er durch die einseitige Leistungserfüllung entsteht. Ab diesem Zeitpunkt kann die Leistung zu Ertragswerten ausgewiesen werden. Aus dem Aktivum Fertigerzeugnis ist eine Forderung im buchhalterischen Sinne entstanden, welche auch den Gewinn aus dem Geschäft beinhaltet⁷⁶.

Der feste und durchsetzbare Anspruch wird bei Sachgütern im Zeitpunkt ihrer Lieferung, bei Dienstleistungen mit der Beendigung der Leistung als erfüllt angesehen⁷⁷. In der Praxis wird als Realisationszeitpunkt und damit als Buchungs- und Wirkungsmoment i.d.R. auf den Fakturaausgang abgestellt⁷⁸. Mit der Rechnungsstellung fallen in den meisten Fällen die folgenden Fakten, welche den Anspruch auf die Gegenleistung als fest erscheinen lassen, zusammen⁷⁹:

1. Der Ausgang des Sachgutes, bzw. die Beendigung der Dienstleistung,
2. die einseitige Erfüllung des Vertrages durch den Lieferer und damit verbunden die Entstehung seiner Forderung im buchhalterischen Sinne,
3. der Gefahrenübergang,
4. die Abrechnungsfähigkeit ist gegeben.

Das Realisationsprinzip liegt der aktienrechtlichen Bewertungsregel von Art. 666 OR zugrunde, wonach Vorräte höchstens zu den Anschaffungs- bzw. den Herstellungskosten in der Jahresrechnung eingesetzt werden dürfen. Die nach Aktienrecht Bilanzierenden

⁷⁶ Vgl. S. 115 ff.; Leffson S. 239 f.

⁷⁷ Leffson S. 239 f. und 243 f.; Käfer, Komm. N 119 zu Art. 960 OR; vgl. S. 115 ff.

⁷⁸ Käfer, Komm. N 321 zu Art. 957 OR.

⁷⁹ Leffson S. 240.

sind gesetzlich an das Realisationsprinzip gebunden.

Anders im allgemeinen Buchführungsrecht, wo die Bewertungsvorschrift von Art. 960 Abs. 2 OR, nach welcher die Aktiven höchstens zum Geschäftswert auszuweisen sind, keine Begrenzung auf einen Kostenwert festlegt. Das Realisationsprinzip gilt in der Schweiz nicht als aakG⁸⁰. Deshalb ist es in der Literatur umstritten, inwiefern die nach allgemeinem Buchführungsrecht Bilanzierenden das Realisationsprinzip trotzdem einzuhalten haben. Auf diese Frage wird bei der Besprechung der Bewertung der angefangenen Arbeiten nach allgemeinem Buchführungsrecht zurückzukommen sein⁸¹.

In der Schweiz sind Ausnahmen vom Realisationsprinzip auch bei der Bewertung nach den aktienrechtlichen Vorschriften bei Leistungen zulässig, deren Fertigung sich über einen Zeitraum von mehreren Perioden erstreckt. In solchen Fällen können unter bestimmten Voraussetzungen Gewinnanteile vorzeitig in den einzelnen Fertigungsjahren ausgewiesen werden. Im 9. Kapitel werden im Zusammenhang mit der Besprechung der angefangenen Bauten auf fremdem Boden die Bedingungen dargestellt, die erfüllt sein müssen, damit Ausnahmen vom Realisationsprinzip gerechtfertigt sind⁸².

1.2.5. Das Imparitätsprinzip

Das Imparitätsprinzip schränkt den Geltungsbereich des Realisationsprinzips ein⁸³. Während positive Erfolgsbeiträge vor ihrer Entstehung oder Realisation nicht ausgewiesen werden dürfen, müssen drohende, noch nicht realisierte Verluste bereits vor

⁸⁰ Käfer, Komm. N 139 zu Art. 960 OR; vgl. S. 42 f.

⁸¹ Vgl. S. 78 ff.

⁸² Vgl. S. 166 f.

⁸³ Weber S. 84; Revisionshandbuch 2.1 S. 11.

ihrem Eintreten demjenigen Geschäftsjahr belastet werden, in dem sie erkennbar sind⁸⁴.

Das Imparitätsprinzip fixiert folglich den Zeitpunkt, zu dem Verluste auszuweisen sind⁸⁵. Es zählt wie das Realisationsprinzip nicht als aakG und weist Berührungspunkte mit dem Niederstwertprinzip bei den Bilanzaktiven und dem Höchstwertprinzip bei den Bilanzpassiven auf⁸⁶.

1.2.6. Der Grundsatz der Einzelbewertung

Der Grundsatz der Einzelbewertung ist im schweizerischen Recht nicht ausdrücklich festgelegt. Er wird aus den aktienrechtlichen Höchstwertvorschriften und aus Art. 960 Abs. 2 OR abgeleitet⁸⁷. Nach diesem Postulat ist jedes Gut, welches wirtschaftlich eine Einheit bildet, einzeln zu bewerten⁸⁸. Durch die Einzelbewertung wird verhindert, dass Werterhöhungen einzelner Gegenstände mit Wertminderungen anderer Güter verrechnet werden⁸⁹. Der Grundsatz der Einzelbewertung betrifft v.a. das Inventar und schliesst dort grundsätzlich Gruppenbewertungen oder die Vornahme globaler Rückstellungen für allgemeine Unternehmerrisiken aus⁹⁰. Ausnahmen vom Prinzip der Einzelbewertung können sich aus den Prinzipien der Wirtschaftlichkeit und der Wesentlichkeit ergeben⁹¹.

⁸⁴ Käfer, Komm. N 128 ff. zu Art. 960 OR; Weber S. 84; Revisionshandbuch 2.1 S. 11; Blumer S. 104.

⁸⁵ Käfer, Komm. N 128 zu Art. 960.

⁸⁶ Kissling S. 41; Leffson S. 377; Weber S. 84.

⁸⁷ Cagianut/Höhn S. 144; Käfer, Komm. N 102 ff. zu Art. 960 OR; Känzig, Einzelbewertung, Festschrift S. 156 ff.

⁸⁸ Cagianut/Höhn S. 144; Streuli S. 37; Weber S. 75.

⁸⁹ Weber S. 75 f.; Cagianut/Höhn S. 144.

⁹⁰ Cagianut/Höhn S. 144; Käfer, Komm. N 104 zu Art. 960 OR.

⁹¹ Käfer, Komm. N 104 f. zu Art. 960 OR.

1.2.7. Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit

Wirtschaftlichkeit als Bilanzgrundsatz bedeutet, dass die Buchführungspflichtigen bei der Erstellung des Jahresabschlusses nicht mit übermässigen Aufwendungen zu belasten sind, wenn den Aufwendungen kein entsprechender Nutzen gegenübersteht⁹². Das Wirtschaftlichkeitsprinzip gilt als aakG und findet seine Anwendung insbesondere bei der Ermittlung der Inventarbestände der Vorräte beim Jahresabschluss⁹³.

1.2.8. Der Grundsatz der Wesentlichkeit

Verbunden mit dem Wirtschaftlichkeitsgebot ist der Grundsatz der Wesentlichkeit (materiality), welcher besagt, dass "von den in die Bilanz und Erfolgsrechnung aufnahmefähigen Posten die einigermassen wichtigen dargestellt werden sollen (material facts) oder, negativ formuliert, dass die unwesentlichen Tatsachen (immaterial facts) weggelassen werden dürfen"⁹⁴. Dieses Prinzip gilt ebenfalls als aakG und weist Berührungspunkte mit dem Vorsichts- und dem Wirtschaftlichkeitsprinzip auf⁹⁵.

2. Spezielle steuerrechtliche Gewinnermittlungsgrundsätze

2.1. Einleitung

Zu den speziellen steuerrechtlichen Gewinnermittlungsregeln zählen der Grundsatz der Gleichbehandlung aller Steuersubjekte, das steuerrechtliche Realisations- und das Periodizitätsprinzip. Diese Regeln bewirken allenfalls eine Korrektur des

⁹² Käfer, Komm. N 442 zu Art. 959 OR.

⁹³ Käfer, Komm. N 444 zu Art. 959 OR.

⁹⁴ Käfer, Komm. N 445 zu Art. 959 OR.

⁹⁵ Käfer, Komm. N 444 und 447 zu Art. 959 OR.

handelsrechtlichen Ergebnisses und werden deshalb auch als Korrekturvorschriften bezeichnet⁹⁶. Ebenfalls zu den steuerrechtlichen Gewinnermittlungsgrundsätzen ist das bereits öfters angesprochene Massgeblichkeitsprinzip zu rechnen, welches hinsichtlich seines Umfangs und seiner Bedeutung vorab besprochen wird.

2.2. Das Massgeblichkeitsprinzip

Die steuerrechtliche Anknüpfung an die kaufmännische Gewinnermittlung muss neben ihrer veranlagungstechnischen Bedeutung als "gewollte Bindung der steuerlichen Gewinnberechnung an die handelsrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungsbestimmungen interpretiert werden"⁹⁷. Diese Bindung beinhaltet eine Schutzfunktion einerseits und eine Beweisfunktion andererseits.

Die Schutzfunktion zeigt sich darin, dass sich der Steuerpflichtige auf den gemäss den handelsrechtlichen Vorschriften ermittelten Gewinn berufen kann und dass die im Rahmen des kaufmännischen Ermessens vorgenommene Bilanzierung und Bewertung auch für die Steuerbilanz massgebend ist, soweit nicht steuerrechtliche Korrekturvorschriften eingreifen⁹⁸.

Die Beweisfunktion hat zur Folge, dass die der Steuerbehörde eingereichte Bilanz sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die Steuerbehörde verbindlich ist und dieser als Beweismittel dient, bei der sich der Steuerpflichtige grundsätzlich behaften lassen muss⁹⁹.

⁹⁶ Reich S. 43.

⁹⁷ Reich S. 41.

⁹⁸ Reich S. 41 f.

⁹⁹ Blumer/Graf S. 416; Reich S. 41; Cagianut, ASA 37 S. 143 ff.

Die Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz bezieht sich auf den Jahresabschluss als Ganzes, aber wegen des Grundsatzes der Einzelbilanzierung und der Einzelbewertung auch auf jeden Einzelposten¹⁰⁰. Jeder Einzelposten der Handelsbilanz, der weder gegen handelsrechtliche Schranken noch gegen steuerrechtliche Korrekturvorschriften verstösst, ist massgebend für die Steuerbilanz¹⁰¹. Das gleiche hat folglich auch für die angefangenen Arbeiten zu gelten.

2.3. Der Gleichbehandlungsgrundsatz

Aus Art. 4 BV fliesst bei der Steuerveranlagung als unbestritten oberster Grundsatz, dass alle Steuersubjekte Anspruch auf gleiche Behandlung haben¹⁰². Der Anspruch auf Gleichbehandlung besteht beim Vorhandensein gleichartiger Verhältnisse, die im Zusammenhang mit der Gewinnbesteuerung in der Gleichartigkeit der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteht¹⁰³.

Für die Bewertung in der Steuerbilanz ergibt sich aus dem Gleichbehandlungsgrundsatz, dass "ungeachtet abweichender rechnungstechnischer Verfahren oder handelspolitischer Massnahmen, an gleiche wirtschaftliche Tatbestände gleiche Bewertungsmassstabe anzulegen sind"¹⁰⁴. Daraus folgt, dass die zwingenden, strengeren aktienrechtlichen Bilanzvorschriften von den Steuerbehörden auch bei der Ermittlung des steuerbaren Gewinnes von Personenunternehmen zu beachten sind. Sie dürfen bei diesen Unternehmen für die Bewertung der Aktiven und Passiven ebenfalls keine andern Bilanzansätze als bei Kapital-

¹⁰⁰Weber S. 55.

¹⁰¹Weber S. 56.

¹⁰²Frischkopf S. 94.

¹⁰³Blumenstein System S. 136; Frischkopf S. 94.

¹⁰⁴Frischkopf S. 94.

gesellschaften verlangen¹⁰⁵.

2.4. Der steuerrechtliche Realisationsbegriff

Der steuerrechtliche Realisationstatbestand bestimmt den Zeitpunkt, zu dem ein Mehrwert in steuerrechtlicher Hinsicht zum formellen Gewinn und damit als zugeflossenes Einkommen steuerbar wird. Er bildet den äusseren Anknüpfungspunkt der Besteuerung, der die Steuerfolge auslöst¹⁰⁶. Weil das Steuerrecht den steuerbaren Gewinn selber festlegt, hat es auch den Realisationstatbestand grundsätzlich selbständig zu bestimmen¹⁰⁷. Dieser ist gesetzlich nicht festgelegt und deshalb aus dem übergeordneten spezifischen Einkommensbegriff herzuleiten¹⁰⁸.

Wegen der Massgeblichkeit des Handelsrechts für das Steuerrecht bildet der handelsrechtliche Realisationsbegriff auch die Grundstruktur des bilanzsteuerrechtlichen Realisationsbegriffes¹⁰⁹. Der bilanzsteuerrechtliche Realisationsbegriff ist ein erweiterter handelsrechtlicher Realisationsbegriff "in dem Sinne, als die handelsrechtliche Bewertungsfreiheit bei der echten Realisation eingeschränkt wird und neben die handelsrechtlichen Realisationstatbestände der echten und der buchmässigen Realisation von stillen Reserven zusätzlich noch die steuerrechtliche Realisation tritt"¹¹⁰.

Als echte Realisation wird im Steuerrecht wie im Handelsrecht derjenige Tatbestand bezeichnet, in dem "ein Wirtschaftsgut,

¹⁰⁵Känzig, Komm. 1982 N 23 zu Art. 2 WStB; ders., Unternehmungsgewinn, Festschrift S. 106 FN 4; Streuli S. 41 f.

¹⁰⁶Reich S. 77.

¹⁰⁷Reich S. 77.

¹⁰⁸Reich S. 77 f.

¹⁰⁹Reich S. 85.

¹¹⁰Reich S. 104.

in dessen Buchansatz stille Reserven vorhanden sind, aus dem Vermögen eines Unternehmens ausscheidet und als Folge dieses Ausscheidens ein anderes Wirtschaftsgut vereinnahmt wird"¹¹¹. Diese Art der Realisation wird deshalb als echt bezeichnet, weil durch den Leistungsaustausch der Markt den Mehrwert bestätigt und ihn zum Gewinn werden lässt¹¹². Der Absatz von Unternehmensleistungen bildet einen Fall der echten Realisation, für den folglich das handelsrechtliche Realisationsprinzip unter Einschränkung der Bewertungsfreiheit gilt¹¹³.

Das handelsrechtliche Realisationsprinzip bestimmt somit für die angefangenen Arbeiten auch in steuerrechtlicher Hinsicht den Zeitpunkt, zu dem der Gewinn als zugeflossen gilt, vom Steuerpflichtigen auszuweisen ist und als steuerbares Einkommen erfasst werden kann. Zu diesem Zeitpunkt hat der Kaufmann nicht nur das Recht, sondern auch die Pflicht, den Gewinn in der Jahresrechnung aufzuführen¹¹⁴. Zu welchem Wert die angefangenen Arbeiten im Realisationszeitpunkt auszuweisen sind, wird durch den steuerrechtlichen Grundsatz der Periodizität geregelt, den es im folgenden darzustellen gilt.

2.5. Der Grundsatz der Periodizität

Der Grundsatz der Periodizität verlangt im Unternehmenssteuerrecht, dass die Einkommenssteuer auf dem in der Bemessungsperiode erzielten Reingewinn erhoben wird, wie er sich nach den handels- und einkommenssteuerrechtlichen Grundsätzen ergibt¹¹⁵.

¹¹¹Reich S. 92.

¹¹²Reich S. 93.

¹¹³Känzig, Realisation, Festschrift S. 197; Höhn S. 255; Weidmann/Grossmann/Zigerlig S. 67.

¹¹⁴Reich S. 93.

¹¹⁵Zch. Komm. N 94 zu § 19 lit b StG ZH; Schmidlin S. 13; Frischkopf S. 96; vgl. S. 35 ff.

Aus dem Postulat der periodengerechten Gewinnermittlung folgt, dass die Erträge und die Aufwendungen den einzelnen Geschäftsperioden sachgerecht zugewiesen werden müssen¹¹⁶.

Die richtige Periodisierung der Aufwendungen und Erträgen gilt als Kernproblem der Steuerbilanz¹¹⁷. Denn das Steuerrecht toleriert die handelsrechtlich beliebig zulässigen Tieferbewertungen und die damit verbundene Bildung stiller Reserven nicht, weil dadurch die Erfolgsrechnung mit solchen Aufwendungen belastet wird, die nicht in der Geschäftsperiode verursacht worden sind. Es anerkennt lediglich Aufwendungen, welche aufgrund einer betriebswirtschaftlichen Betrachtungsweise "geschäftsmässig begründet" sind, während nicht geschäftsmässig begründete Unkosten aufgerechnet werden¹¹⁸. Steuerrechtlich anerkannt sind hingegen Bewertungen, die im Rahmen des Ermessens des Steuerpflichtigen aufgrund des Vorsichtsprinzips erfolgen¹¹⁹.

Die steuerrechtliche Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen richtet sich bei Absatzgeschäften nach dem handelsrechtlichen Realisationsprinzip¹²⁰. Dieses Prinzip bestimmt für periodenübergreifende Geschäfte den Realisationszeitpunkt und legt dadurch diejenige Geschäftsperiode fest, welcher die Erträge und die durch diese verursachten Aufwendungen zuzurechnen sind¹²¹.

Der Grundsatz der Periodizität verlangt nun, dass die aufgrund des Realisationsprinzips einer bestimmten Periode zurechenbaren Aufwendungen und Erträge vom Steuerpflichtigen in der

¹¹⁶Cagianut/Höhn S. 151; Blumer/Graf S. 410.

¹¹⁷Blumer/Graf S. 410; Reich S. 45.

¹¹⁸Reich S. 43; Blumer/Graf S. 424 ff.; Höhn S. 251; vgl. S. 36.

¹¹⁹Reich S. 47.

¹²⁰vgl. S. 55.

¹²¹vgl. S. 46 ff.

betreffenden Geschäftsperiode in ihrem vollen Umfang ausgewiesen werden müssen und dass Tieferbewertungen nicht zulässig sind. Für die angefangenen Arbeiten hat dies zur Folge, dass die bereits bewirkten Aufwendungen in jener Periode als geschäftsmässig begründet gelten, in welche der Realisationszeitpunkt fällt. In dieser Periode müssen die Aufwendungen, zusammen mit den durch sie verursachten Erträgen, nach dem Grundsatz der Periodizität zwingend ausgewiesen werden.

Die periodengerechte Zuordnung kann jedoch nur für solche Aufwendungen erfolgen, die den entsprechenden Erträgen auch zurechenbar sind. Voraussetzung ist folglich, dass die Aufwendungen in der der Realisationsperiode vorangehenden Fertigungsperiode (bzw. -perioden) auch die handels- und steuerrechtlichen Voraussetzungen erfüllen, damit sie in jenem Zeitraum (bzw. -räumen), in welchem (bzw. welchen) sie bewirkt worden sind, aktiviert werden können. Denn nur unter dieser Bedingung können sie der Realisationsperiode zugewiesen werden. Diese Voraussetzungen werden im Steuerrecht insbesondere bei Aufwendungen für angefangene Dienstleistungen als nicht erfüllt angesehen.

Der Grundsatz der Periodizität wird in mehrfacher Hinsicht durchbrochen¹²². Für die vorliegende Arbeit ist von Bedeutung, dass das Bundessteuerrecht und auch die meisten Kantone eine Unterbewertung des Warenlagers von 33 1/3 % des massgebenden Inventarwertes tolerieren¹²³. Dadurch haben die Steuerpflichtigen die Möglichkeit, auf dem Warenlager steuerrechtlich akzeptierte stille Reserven zu bilden bzw. zu erhalten.

¹²²Reich S. 46.

¹²³Zch. Komm. N 289 zu § 19 lit. b StG ZH; Schmidlin S. 99 und 110; Richtlinien der EStV vom 20. Dezember 1968 = ASA 37 S. 277.

VI. Ergebnisse

Im 3. Kapitel werden die steuerrechtlichen Grundlagen aufgezeigt, welche für die Behandlung der angefangenen Arbeiten begleitend sind.

1. Die angefangenen Arbeiten sind wegen der Einheitlichkeit des Unternehmensgewinnes bei allen Steuerpflichtigen, unbeachtlich ihrer Rechtsform, Grösse und Art der Unternehmung, beim Jahresabschluss nach den gleichen Grundsätzen auszuweisen. Diese Grundsätze gelten sowohl für die handelsrechtlich buchführenden als auch für die nicht buchführenden Steuerpflichtigen.
2. Für die Behandlung der angefangenen Arbeiten beim steuerrechtlichen Jahresabschluss bildet die handelsrechtliche Beurteilung ein erster massgeblicher Ausgangspunkt, der allenfalls nach steuerrechtlichen Gesichtspunkten zu korrigieren ist.
3. Die Behandlung der angefangenen Arbeiten hat sich nach den Grundsätzen zu richten, die einerseits den handelsrechtlichen und andererseits den steuerrechtlichen Unternehmensgewinn näher konkretisieren.

II. TEIL: ANGEFANGENE ARBEITEN BEIM JAHRESABSCHLUSS IM HANDELS- UND IM EINKOMMENSSTEUERRECHT

4. Kapitel: Angefangene Arbeiten beim Jahresabschluss im Handelsrecht

I. Einleitung

Mit der buchführungsrechtlichen Qualifikation der angefangenen Arbeiten als Vorräte wurde festgelegt, dass wegen ihrer originären immateriellen Natur noch nichts darüber ausgesagt sein soll, ob die geleisteten Aufwendungen beim Jahresabschluss der laufenden Geschäftsperiode zu belasten oder als Bestand zu aktivieren sind¹.

Bei der Aktivierung von Aufwendungen ist vorerst zu prüfen, ob diese die Voraussetzungen erfüllen, damit sie in die Bilanz aufgenommen werden können (= Aktivierungsfähigkeit bzw. Aktivierungsverbot). Ist festgelegt, dass die Aufwendungen aktivierungsfähig sind, so ist weiter zu klären, ob sie aktiviert werden müssen, d.h. ob sie aktivierungspflichtig sind oder ob dem Bilanzierenden ein Aktivierungswahlrecht zusteht, wonach er selber entscheiden kann, ob er die aktivierungsfähigen Aufwendungen als Aktivposten in die Bilanz einsetzen oder direkt als Aufwand verbuchen will².

Körperliche angefangene Arbeiten werden regelmässig als aktivierbar betrachtet, jedoch häufig nicht als Vorräte sondern als Forderungen³, während die Aktivierung von Aufwendungen für angefangene Dienstleistungen im Handelsrecht z.B. von Heinen

¹ Vgl. S. 28 f.

² Weber S. 111.

³ Vgl. S. 115.

abgelehnt wird⁴. Aus diesem Grund wird im folgenden geprüft, ob die angefangenen Arbeiten als originäre immaterielle Vorräte insgesamt, oder allenfalls nur die körperlichen Arbeiten handelsrechtlich aktiviert werden können. In einem zweiten Schritt wird anschliessend zu zeigen sein, wie die aktivierbaren angefangenen Arbeiten beim Jahresabschluss zu bewerten sind.

Für die Frage der Aktivierung der angefangenen Arbeiten ist keine Unterscheidung zwischen der Beurteilung nach allgemeinem Buchführungsrecht und nach Aktienrecht vorzunehmen, weil dieses lediglich spezielle Bewertungsvorschriften enthält. Eine Unterteilung erfolgt bei der Darstellung wie angefangene Arbeiten zu bewerten sind, weil das allgemeine Buchführungsrecht und das Aktienrecht verschiedene Wertmassstäbe kennen.

Die angefangenen Arbeiten bilden Teil eines schwebenden Geschäftes i.w.S.⁵. Im 4. Kapitel werden abschliessend die Auswirkungen des obligatorischen Rechtsverhältnisses auf die Bilanzierung angefangener Arbeiten aufgezeigt.

II. Die Aktivierung der angefangenen Arbeiten

1. Begriff und Wesen der Aktivierung

Der Begriff der Aktivierung wird umschrieben als das Einsetzen eines Postens auf der Vermögensseite der Bilanz⁶. Ähnlich definiert Gyax den Begriff, wobei er jedoch mehr den buchhalterischen Gesichtspunkt betont und aktivieren gleichsetzt mit "eine Aufwendung auf ein Anlage- bzw. ein Bestandeskonto buchen, so dass dadurch nur die Vermögensrechnung, nicht aber die Erfolgsrechnung berührt wird"⁷.

⁴ Heinen S. 279.

⁵ Vgl. S. 29 f.

⁶ Bühler/Scherpf S. 352; Blumer S. 94.

⁷ Gyax S. 29.

Unter der Aktivierung von Aufwendungen ist somit das Einsetzen von im abgelaufenen Geschäftsjahr der Erfolgsrechnung belasteten Aufwendungen unter die Aktiven der Bilanz zu verstehen.

Dadurch wird erreicht, dass die während des Jahres gebuchten Aufwendungen am Jahresende neutralisiert werden, indem die Aufwendungen in der Erfolgsrechnung um den aktivierten Betrag abnehmen, während die Aktiven in der Bilanz um denselben Betrag zunehmen. Dies wirkt sich entsprechend auf den Erfolg in der Erfolgsrechnung und auf den Vermögensstandsgewinn in der Bilanz aus.

Weder das allgemeine Buchführungsrecht noch das Aktienrecht enthalten umfassende Bestimmungen über die Aktivierung. Art. 665 Abs. 2 OR bestimmt lediglich, dass nur wirkliche Vermögenswerte in die Bilanz aufgenommen werden dürfen. Was als wirklicher Vermögenswert gilt, sagt das Gesetz nicht. Die weitere Konkretisierung des Begriffs des echten Vermögenswertes erfolgt durch die aak⁸.

2. Die Aktivierungsfähigkeit der angefangenen Arbeiten

Im Handelsrecht sind nach der herrschenden Lehre solche Vermögenswerte aktivierungsfähig, durch die in den zukünftigen Rechnungsperioden Nutzleistungen oder, buchhalterisch ausgedrückt, Erträge zu erwarten sind⁹. Zudem müssen die zu aktivierenden Nutzleistungen von andern Werten "abgrenzbar" und "unterscheidbar" sein¹⁰.

Käfer beschreibt die Eigenart der Aktiven wie folgt: "Sie verkörpern Erwartungen (Chancen) zukünftigen unentgeltlichen Geld-, Güter- und Leistungszugang zugunsten der Unternehmung

⁸ Sommer S. 17; Weber S. 111.

⁹ Blumer S. 97; Beeler S. 54; Schmid S. 20; Käfer, Die Bilanz als Zukunftsrechnung S. 20 ff.

¹⁰ Bühler/Scherpf S. 353.

(unentgeltlich = ohne oder ohne weitere Gegenleistung); es sind Netto-Zugänge erbringende Objekte, Rechte und Verhältnisse"¹¹.

Aufwendungen sind somit nicht an sich aktivierungsfähig, sondern nur, wenn durch sie ein entsprechender Vermögenswert entstanden ist¹². Sind die verlangten Voraussetzungen nicht gegeben, so müssen die Aufwendungen der laufenden Erfolgsrechnung belastet werden. Die Aktivierungsfähigkeit von Aufwendungen für körperliche Sachen ist i.d.R. unbestritten, insbesondere wenn der Bilanzierende auch Eigentümer derselben ist¹³.

Bei immateriellen Gütern ist es oft schwierig oder überhaupt nicht möglich, ihren zukünftigen Nutzen abgrenzbar und unterscheidbar zu bestimmen, weshalb bei solchen Gütern die Aktivierungsfähigkeit nicht ohne weiteres gegeben ist. Während derivativ erworbene immaterielle Güter allgemein als aktivierungsfähig angesehen werden, wird dies z.B. in der BRD für originäre immaterielle Güter des Anlagevermögens kraft ausdrücklicher Gesetzesvorschrift verneint¹⁴.

Nach anerkannter schweizerischer Rechtsauffassung dürfen originäre immaterielle Güter des Anlagevermögens sowohl im Rahmen von Art. 665 Abs. 2 OR als auch nach Art. 960 Abs. 2 OR aktiviert werden¹⁵. Die Aktivierungsfähigkeit solcher Güter gilt jedoch nicht uneingeschränkt, sondern es wird wegen der oft schwierigen Nutzenbestimmung bei der Aktivierung der erbrachten

¹¹ Käfer, Komm. N 304 zu Art. 958 OR.

¹² Sommer S. 17.

¹³ Blumer S. 94 und 99; Käfer, Komm. N 288 ff. zu Art. 958 OR; Bühler/Scherpf S. 353.

¹⁴ § 153 Abs. 3 AktG und § 5 Abs. 2 EStG.

¹⁵ Bürgi, Komm. N 25 zu Art. 665 OR; Bossard, Komm. N 103 ff. zu Art. 960 OR; Käfer, Komm. N 357 f. zu Art. 958 OR; Blumer S. 98 und 114 f.; Revisionshandbuch 2.2 S. 77 ff.

Aufwendungen Zurückhaltung verlangt¹⁶.

Es ist nun zu beachten, dass immer, wenn in der schweizerischen Literatur von immateriellen Gütern gesprochen wird, lediglich solche des Anlagevermögens gemeint sind und dass keine Aussagen darüber gemacht werden, inwiefern immaterielle Güter des Umlaufvermögens aktivierungsfähig sind bzw. ob die gemachten Ausführungen auch für solche Güter gelten. Dieser Frage kommt für die vorliegende Arbeit entscheidende Bedeutung zu, weil die angefangenen Arbeiten als originäre immaterielle Vorräte zum Umlaufvermögen zählen und die Aktivierungsfähigkeit gerade für angefangene Dienstleistungen unklar ist.

Bei den angefangenen Arbeiten hat ein Unternehmen Aufwendungen für ein bereits vereinbartes Absatzgeschäft geleistet. Mit dem Vertragsabschluss ist der Verkaufspreis als essentialia des Vertragsinhaltes von den Parteien fest oder zumindest bestimmbar vereinbart worden¹⁷. Die Festlegung des Preises erfolgt von seiten des Unternehmens i.d.R. auf der Grundlage einer sorgfältigen Vorkalkulation. Dieses hat den Vertrag nur deshalb abgeschlossen und mit der Leistung begonnen, weil es aus dem Absatzgeschäft einen ganz konkreten Ertrag erwartet. In der Literatur wird nun darauf hingewiesen, dass der zukünftige Nutzen eines Gutes bei den Aktiven im speziellen in seiner Ertragsfähigkeit besteht¹⁸.

Die Ertragserwartung aus angefangenen Arbeiten zeichnet sich gegenüber den Vorräten, welche "auf Vorrat" und nicht auf Bestellung hergestellt werden, durch erhöhte Sicherheit aus, weil das mit den angefangenen Arbeiten verbundene Risiko auf das restliche Herstellungs- und das Bonitätsrisiko beschränkt

¹⁶ Käfer, Komm. N 359 f. zu Art. 958 OR; Blumer S. 98 und 114 f.; Bürgi, Komm. N 25 zu Art. 665 OR.

¹⁷ Vgl. S. 25.

¹⁸ Käfer, Komm. N 303 zu Art. 958 OR; Weber S. 112; Blumer S. 97.

ist, während bei den übrigen Vorräten noch das Absatzrisiko hinzukommt. Die Voraussetzung des zukünftigen Nutzens ist bei den angefangenen Arbeiten somit klar erfüllt.

Die angefangenen Arbeiten entsprechen jedoch auch den Voraussetzungen der Abrenzbarkeit und der Unterscheidbarkeit, zumindest im Umfang der den Arbeiten zurechenbaren Kosten. Diese werden, wie bei den materiellen Vorräten, im Rahmen einer Kostenrechnung für das einzelne Geschäft separat erfasst und können diesem direkt zugerechnet werden¹⁹.

Wenn Aufwendungen, mit denen materielle Vorräte hergestellt werden, handelsrechtlich aktivierungsfähige Nutzenerwartungen zugebilligt werden, so muss dies auch für solche Aufwendungen gelten, welche in immaterielle Vorräte einfließen und zwar unabhängig davon, ob die Werte gegenständlicher Art sind oder ob es sich um angefangene Dienstleistungen handelt.

Die Zurückhaltung, die für die Aktivierung des originären immateriellen Anlagevermögens gefordert wird, ist nicht durch dessen immaterielle Natur als solche begründet. Die vorsichtige Bewertung ist deshalb erforderlich, weil es bei solchen Gütern häufig schwierig ist, ihren zukünftigen Nutzen konkret zu bestimmen.

Demgegenüber beinhalten die angefangenen Arbeiten als originäre immaterielle Vorräte ganz konkrete, abgrenzbare und bestimmbare Ertragserwartungen, die sich nicht mit denjenigen Nutzenpotentialen von selbst geschaffenen Gütern des Anlagevermögens vergleichen lassen. Die Vorbehalte, welche bei der Aktivierung dieser Güter verlangt werden, haben folglich nicht auch für die Aktivierung von angefangenen Arbeiten zu gelten. Insbesondere ist nicht eine gegenüber den übrigen Arten von Vorräten andere Beurteilung erforderlich.

¹⁹ Vgl. S. 69 f.

Diese Ansicht steht in Uebereinstimmung mit der Begriffsumschreibung der "Vorräte", wie sie von Fülling vertreten wird²⁰. Er sagt im Zusammenhang mit seiner Definition, dass auf das Merkmal der Gegenständlichkeit, welches die Vorräte i.d.R. auszeichnen würde, nicht abgestellt werden dürfe, ansonsten unfertige Leistungen nicht erfassbar seien, obwohl auch sie zu den Vorräten gehören würden²¹.

Auch Bossard führt in seinem Kommentar angefangene Dienstleistungen als aktivierungsfähige Vorräte auf und Käfer bezeichnet ausdrücklich in Ausführung begriffene Reparaturen, Transportaufträge sowie Bauten auf fremdem Boden als aktivierungsfähige Vorräte^{22/23}.

Die angefangenen Arbeiten, sowohl die begonnen Leistungen an Sachgütern Dritter als auch unfertige Dienstleistungen, sind als immaterielle Vorräte und damit als originäres immaterielles Umlaufvermögen nach handelsrechtlichen Kriterien aktivierungsfähig. Sie entsprechen i.d.R. den Halbfabrikaten, in seltenen Fällen den Fertigfabrikaten²⁴, sind diesen bezüglich ihres Nutzenpotentials jedoch insofern überlegen, als bei ihnen wegen des zugrunde liegenden Absatzgeschäftes das Absatzrisiko wegfällt. Es verbleibt bei den angefangenen Arbeiten das restliche Herstellungs- und das Bonitätsrisiko, wie es bei den

²⁰ Vgl. S. 27.

²¹ Fülling S. 3; gl.A. Revisionshandbuch 2.2 S. 43; Kleiner Merkur S. 414; vgl. S. 27 f.; a.A. Heinen S. 248 und 279, der als Vorräte die auf Lager befindlichen, für den Produktionsprozess oder Absatz bestimmten Waren und Stoffe bezeichnet und als Folge dieser Begriffsumschreibung Dienstleistungen als nicht aktivierungsfähig ansieht.

²² Bossard, Komm. N 193 zu Art. 958 OR; Käfer, Komm. N 339 zu Art. 958 OR.

²³ Nach Käfer ist selbst der durch die Probe geschaffene Fonds an Fertigkeiten eines Theaterensembles aktivierbar, wenn vor der Vorstellung bilanziert wird. Käfer, Die Erfolgsrechnung S. 46.

²⁴ Vgl. S. 113 ff.

übrigen materiellen Vorräten auch besteht.

Auch in der BRD bezeichnen massgebliche Autoren das immaterielle Umlaufvermögen ausdrücklich als aktivierungsfähig. Sie gehen davon aus, dass sich das gesetzliche Aktivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene immaterielle Güter lediglich auf das Anlagevermögen beziehe und für die selbst geschaffenen immateriellen Güter des Umlaufvermögens nicht gelte²⁵.

Mit der Feststellung, dass die angefangenen Arbeiten handelsrechtlich aktivierungsfähige Werte darstellen, ist noch nicht bestimmt, ob sie auch aktivierungspflichtig und wie sie zu bewerten sind. Die Beurteilung dieser beiden Fragen ist ebenfalls im Lichte der massgeblichen handelsrechtlichen Grundsätze zu erörtern.

3. Die Aktivierungspflicht der angefangenen Arbeiten

Nach dem Grundsatz der Bilanzvollständigkeit sind alle aktivierungsfähigen Vermögenswerte aktivierungspflichtig und müssen in der Bilanz aufgeführt werden, falls nicht besondere gesetzliche Bestimmungen oder aakG ein Aktivierungswahlrecht einräumen²⁶.

Vorräte werden allgemein als aktivierungsfähig und damit als aktivierungspflichtig angesehen. Ausnahmen können sich wegen der Unbedeutendheit einzelner Posten aufgrund der Prinzipien der Wirtschaftlichkeit und der Wesentlichkeit ergeben²⁷. Diese Betrachtungsweise hat auch für die angefangenen Arbeiten zu gelten, weil diese in ihrer Aktivierungsfähigkeit den übrigen

²⁵ Bühler/Scherpf S. 369; Knobbe-Keuk S. 61; Heinen S. 240; Mutze S. 27 f.

²⁶ Weber S. 116; Blumer S. 100; vgl. S. 43 f.

²⁷ Käfer, Komm. N 307 ff. zu Art. 959 OR; Blumer S. 71 und 100; vgl. S. 51.

Vorräten gleichgestellt sind²⁸.

Wegen des Vorsichtsprinzips wird für das aktivierungsfähige immaterielle Anlagevermögen in der Schweiz keine Aktivierungspflicht verlangt. Dem Bilanzierenden wird statt dessen ein Aktivierungswahlrecht eingeräumt²⁹. Ein solches hat für die angefangenen Arbeiten wegen ihres konkret bestimmbareren Nutzenpotentials gerade nicht zu gelten³⁰. Für die angefangenen Arbeiten besteht folglich im Handelsrecht eine Aktivierungspflicht.

Der Bestand der angefangenen Arbeiten ist, entsprechend den gesetzlichen Anforderungen an die Bestandesermittlung von Vorräten, zum Bilanzstichtag aufzunehmen. Grundlage der Bestandesermittlung bilden die individuellen Kostenträgerrechnungen, aus welchen die den einzelnen Aufträgen bereits belasteten Aufwendungen erfasst werden können³¹.

In der Bilanz sollten die angefangenen Arbeiten nach dem Grundsatz der Bilanzwahrheit und der Bilanzklarheit³² in einer gesonderten Position unter den Vorräten als "in Arbeit befindliche Leistungen" oder als "unfertige Leistungen" aufgeführt werden³³. Der Aktivierungspflicht wird handelsrechtlich bereits entsprochen, wenn die angefangenen Arbeiten in der Bilanz in Form eines Pro-Memoria Postens aufgeführt werden, weil der Umfang der Aktivierung eine Frage der Bewertung ist³⁴.

²⁸ Vgl. S. 65 f.

²⁹ Käfer, Komm. N 310 zu Art. 959 OR.

³⁰ Vgl. S. 63 ff.

³¹ Vgl. S. 69 f.

³² Vgl. S. 43 f.

³³ Gl.A. Fülling S. 39; Schäfer S. 21.

³⁴ Vgl. S. 43.

III. Die Bewertung der angefangenen Arbeiten

1. Einleitung

Mit der Bewertung von Gütern wird der Periodenerfolg massgeblich festgelegt, weshalb die richtige Bewertung auch als das zentrale Problem der Bilanzierung bezeichnet wird³⁵. Die Bewertung der angefangenen Arbeiten hat sich nach den gesetzlichen Bestimmungen des allgemeinen Buchführungsrechts und des Aktienrechts zu richten. Zusätzliche Richtlinien bilden die Grundsätze der ordnungsmässigen Buchführung und dabei insbesondere die aakG, an die der Bilanzierende auch bei der Bewertung gebunden ist³⁶.

In der Praxis wenden auch die nach allgemeinem Buchführungsrecht Buchführungspflichtigen regelmässig die aktienrechtlichen Bewertungsnormen an³⁷. Aus diesem Grund wird die Bewertung der angefangenen Arbeiten nach den aktienrechtlichen Bestimmungen vorerst besprochen, bevor gezeigt wird, wie sie gemäss allgemeinem Buchführungsrecht auszuweisen sind.

2. Die Bewertung nach Aktienrecht

2.1. Die Bewertung zu den Herstellungskosten

2.1.1. Begriff und Ermittlung der Herstellungskosten

Nach Art. 666 Abs. 1 OR dürfen Vorräte, und damit auch die angefangenen Arbeiten, höchstens zu den Herstellungskosten aktiviert werden.

³⁵ Blumer S. 100.

³⁶ Blumer S. 104; Käfer, Komm. N 82 ff. zu Art. 960 OR.

³⁷ Vgl. S. 42.

Die Herstellungskosten werden umschrieben als "die aus der Herstellung eines Gutes oder der Bearbeitung eines früher gekauften oder selbst erzeugten Gutes in der eigenen Unternehmung entstandenen Kosten"³⁸. Die angefangenen Arbeiten stellen meistens spezielle Halbfabrikate dar³⁹. Bei diesen gelten als Herstellungskosten "die Summe der bis zum Bewertungsstichtag anteilmässig aufgewendeten Kosten"⁴⁰.

Die Ermittlung der Herstellungskosten kann nicht direkt aus der Finanzbuchhaltung erfolgen, sondern sie setzt eine Betriebsabrechnung und eine damit verbundene Kostenträgerrechnung voraus, in welcher die entstandenen Kosten den Kostenträgern zugewiesen werden. Kostenträger sind die einzelnen Betriebsleistungen und zwar sowohl materielle als auch immaterielle Güter⁴¹. Angefangene Arbeiten bilden im Rahmen der Betriebsabrechnung Kostenträger, denen diejenigen Kosten belastet werden müssen, die sie verursacht haben.

Aus der Art der Ermittlung der Herstellungskosten folgt, dass sich die handelsrechtlichen Herstellungskosten grundsätzlich auf die betriebswirtschaftlichen abstützen⁴².

Der Aufbau und die Berechnung der Herstellungskosten lässt sich am besten anhand des in der Literatur üblichen Schemas für die Zuschlagskalkulation veranschaulichen. Dieses Kalkulationschema findet v.a. in Herstellungsbetrieben Anwendung⁴³. Bei Dienstleistungsbetrieben gelangen entsprechend modifizierte Schemata zur Anwendung⁴⁴.

³⁸ Blumer, S. 112 f.

³⁹ Vgl. S. 113 ff.

⁴⁰ Masshardt, Komm. N 2 zu Art. 33 BdBSt.

⁴¹ Bossard, Betriebsabrechnung und Kalkulation S. 142.

⁴² Frischkopf S. 140; Sommer S. 64; von Greyerz S. 231.

⁴³ Bossard, Betriebsabrechnung und Kalkulation S. 107 ff.

⁴⁴ Bossard, Betriebsabrechnung und Kalkulation S. 203 ff.

Abbildung 1: Schema für Zuschlagskalkulation⁴⁵

Einzelmaterial	....	
+ Materialgemeinkosten	....	
Materialkosten		....
Fertigungs-Einzelkosten	....	
+ Fertigungs-Gemeinkosten	....	
+ Fertigungs-Sonderkosten	....	
Fertigungskosten		....
Herstellungskosten		....
+ Verwaltungsgemeinkosten		
+ Vertriebsgemeinkosten		....
+ Vertriebseinzelkosten		....
Selbstkosten		....
+Zuschlag für kalkulierten Gewinn		....
kalkulierter Verkaufspreis		....

Die handelsrechtlich bilanzierungsfähigen Herstellungskosten umfassen die den einzelnen Kostenträgern direkt zurechenbaren Einzelmaterialien und Einzellöhne, die Material- und Fertigungsgemeinkosten sowie allfällige Fertigungssonderkosten.

In der Literatur ist umstritten, ob auch allgemeine Verwaltungskosten anteilig den Herstellungskosten zugerechnet und mit diesen aktiviert werden können. Gewisse Autoren lehnen den Einbezug solcher Kosten vor allem unter Hinweis auf Art. 664 OR als gesetzeswidrig ab⁴⁶.

Andere Autoren befürworten die anteilige Aktivierung von solchen Verwaltungskosten, die einen funktionalen Zusammenhang mit

⁴⁵ Käfer, Komm. N 68 zu Art. 960 OR; Bossard, Komm. N 26 zu Art. 960 OR; ders., Betriebsabrechnung und Kalkulation S. 110 ff.; Blumer S. 114.

⁴⁶ Blumer S. 114 und 156; Bossard, Komm. N 25 f., 80 und 83 zu Art. 960 OR; Revisionshandbuch 2.2 S. 50; Schmid S. 54; Studer S. 105; von Greyerz S. 231; Weber S. 131.

dem Herstellungsbereich aufweisen. Sie bezeichnen diese Kosten darum auch als Herstellungsverwaltungskosten⁴⁷. Unbestritten ist, dass die Vertriebsgemeinkosten nicht in den Herstellungskosten aktiviert werden dürfen⁴⁸.

Für das Handelsrecht kann festgehalten werden, dass noch keine feste Praxis aufgrund eines aakG besteht, wonach Verwaltungskosten oder auch nur Teile davon in den Herstellungskosten aktivierungsfähig sind.

2.1.2. Der Umfang der Herstellungskosten

Nachdem der Begriff der Herstellungskosten abgegrenzt ist, werden einzelne Kostenarten, die in angefangene Arbeiten einfließen können, näher besprochen⁴⁹. Bei den Kostenarten ist zu prüfen, ob sie wirkliche, handelsrechtlich aktivierungsfähige Kosten darstellen oder ob es sich um Gewinnteile handelt. Falls der Kostencharakter gegeben ist, ist weiter zu klären, ob es sich um gewöhnliche aktivierungsfähige oder um aussergewöhnliche Kosten handelt, die nicht aktivierungsfähig sind und die der laufenden Geschäftsperiode belastet werden müssen.

a. Materialkosten

Die Materialkosten werden in Kosten für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe unterteilt⁵⁰. Rohstoffe bilden Ausgangsobjekte

⁴⁷ Bürgi, Komm. N 4 zu Art. 664 OR; Beeler S. 78; Frischkopf S. 172 ff.; Käfer, Komm. N 73 zu Art. 960 OR; Streuli S. 81 f.

⁴⁸ Blumer S. 156; Bürgi, Komm. N 10 zu Art. 664 OR; Schmidlin S. 163; Streuli S. 82.

⁴⁹ Für eine ausführliche Darstellung der Herstellungskosten wird auf die Arbeit von Frischkopf X., Die Herstellungskosten in der BWL, im Handelsrecht und im Wehrsteuerrecht, Berner Diss., Zürich 1969, verwiesen.

⁵⁰ Revisionshandbuch 2.2 S. 42.

der Fertigung und sind i.d.R. Einzelkosten⁵¹. Hilfsmaterial geht ebenfalls in das Produkt ein, ist jedoch wertmässig von geringer Bedeutung und wird wegen der Vielzahl von Einzelposten nicht direkt, sondern als Gemeinkosten dem Produkt zugerechnet⁵². Das Betriebsmaterial dient nur indirekt der Fertigung und ist ebenfalls den Materialgemeinkosten zuzurechnen. Die Bewertung des Materials richtet sich nach Art. 666 Abs. 1 OR und darf höchstens zu den Anschaffungskosten erfolgen.

Zu den Materialgemeinkosten zählen auch die Kosten für Prüfung, Manipulierung, Zurichtung, Bearbeitung, Veredelung sowie die Kosten für die Verwaltung und Lagerung des Einzelmateri- als⁵³. Fremdzinsen, welche durch das Lager verursacht werden, sind im Rahmen der Materialgemeinkosten aktivierbar, falls die verrechenbare Höhe zuverlässig bestimmt werden kann⁵⁴.

b. Fertigungskosten

Die Fertigungskosten setzen sich zusammen aus den Fertigungseinzelkosten, den Fertigungsgemeinkosten sowie den Fertigungs-sonderkosten.

Fertigungseinzelkosten sind die direkt einem Kostenträger zurechenbaren Einzellöhne, während die mit dem eigentlichen Herstellungsprozess zusammenhängenden Gemeinkosten zu den Fertigungsgemeinkosten gehören⁵⁵.

Die Einzellöhne umfassen den Grundlohn und die verschiedenen Zulagen wie Leistungszulagen, Zulagen für Ueberzeit, Berufs- und Betriebszulagen, Familienzulagen sowie Sonderzulagen.

⁵¹ Streuli S. 82.

⁵² Revisionshandbuch 2.2 S. 42.

⁵³ Schmid S. 51.

⁵⁴ Frischkopf S. 194 ff.; Schmid S. 52; Streuli S. 83 und 89 ff.

⁵⁵ Schmid S. 48 und 52; Revisionshandbuch 2.2 S. 50.

Diese Lohnkosten sind vollumfänglich aktivierungsfähig. Ebenfalls aktivierungsfähig sind gesetzliche Sozialleistungen und gesamtarbeitsvertraglich vereinbarte Leistungen⁵⁶. Freiwillige Sozialleistungen sind in dem Umfang aktivierungsfähig, als sie tatsächlich Kostencharakter aufweisen und nicht eine Gewinnverwendung darstellen⁵⁷. Auch bei Umsatz- und Gewinnbeteiligung ist zu unterscheiden, ob es sich um echte Kosten- oder um Gewinnteile handelt. Nur die ersteren sind aktivierungsfähig. Als Massstab kann auf Branchenvergleiche zurückgegriffen werden, wobei als Gewinnverwendung derjenige Teil zu betrachten ist, der über die übliche Leistung an einen Angestellten hinausgeht⁵⁸.

Bei der Frage der Aktivierung von Unternehmerlöhnen ist zu unterscheiden, ob es sich um solche von Personen- oder von Kapitalunternehmen handelt. Bei den letzteren gilt der Unternehmer als Dritter des Unternehmens⁵⁹. Sein Lohn bildet Aufwand und ist deshalb grundsätzlich aktivierungsfähig⁶⁰. Trotzdem ist gerade bei Unternehmerlöhnen von Einmann- oder Familienaktiengesellschaften darauf zu achten, ob es sich um echte aktivierbare Kosten oder um einen Gewinnbestandteil in Form einer verdeckten Gewinnausschüttung handelt. Der Unternehmerlohn kann in der Höhe aktiviert werden, mit der ein vergleichbarer Angestellter bei gleicher Funktion entlohnt würde. Der diese Kosten überschreitende Teil ist zum Gewinn zu zählen und darf nicht aktiviert werden⁶¹.

⁵⁶ Frischkopf S. 151 ff.; Streuli S. 84 f.

⁵⁷ Klein S. 136.

⁵⁸ Streuli S. 86.

⁵⁹ Känzig, Komm. 1962 N 80 zu Art. 49 WStB; Zch. Komm. N 31 zu VB zu §§ 43-52 StG ZH; Blumer/Graf S. 427; Cagianut/Höhn S. 80; Höhn S. 353; BGE 105 I b 85 f.; StE 1986 B 72.14.2. Nr. 5.

⁶⁰ Frischkopf S. 207; Streuli S. 86.

⁶¹ Frischkopf S. 207; Streuli S. 86.

Bei Personenunternehmen ist in der Literatur umstritten, ob das Eigensalär des Geschäftsinhabers (bzw. die Gehälter der Teilnehmer) als Teil des Unternehmereinkommens aktiviert werden kann⁶². Solche Unternehmen unterstehen dem allgemeinen Buchführungsrecht, so dass diese Frage im Zusammenhang mit der Bewertung der angefangenen Arbeiten nach allgemeinem Buchführungsrecht zu erörtern wäre. Dem Problem kommt v.a. im Steuerrecht wegen des Grundsatzes der periodengerechten Gewinnermittlung Bedeutung zu. Aus diesem Grund wird im 7. Kapitel speziell geprüft, in welchem Umfang das Einkommen des Unternehmers in angefangenen Arbeiten und damit in Vorräten aktivierungsfähig ist.

Zu den Fertigungsgemeinkosten gehören die Kosten sämtlicher Betriebsstellen und Betriebsbüros, der Konstruktionsbüros, Werkstätten und Versuchsstellen⁶³. Es werden im folgenden einige bedeutende Arten von Fertigungsgemeinkosten und der Umfang ihrer Aktivierungsfähigkeit kurz dargestellt.

Die Abschreibungen auf den Anlagegütern verteilen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entsprechend dem Wertverzehr auf die voraussichtliche Nutzungszeit der Güter. Realistisch bestimmte Abschreibungen dürfen als Teil der Fertigungsgemeinkosten aktiviert werden⁶⁴. Ueberhöhte Abschreibungen, mit welchen stille Reserven gebildet werden, dürfen im entsprechenden Umfang nicht aktiviert werden, sondern sind dem laufenden Geschäftsjahr zu belasten. Das gleiche gilt für Sonderabschreibungen, welche für Wertverminderungen erfolgen, die nicht durch den normalen Geschäftsablauf bedingt sind und die nicht voraussehbar waren (z.B. Schaden an einer Anlage, plötzliche technische Ueberalterung)⁶⁵.

⁶² Zum Begriff des Unternehmereinkommens vgl. S. 122 f.

⁶³ Revisionshandbuch 2.2 S. 51; Schmid S. 52.

⁶⁴ Revisionshandbuch 2.2 S. 51.

⁶⁵ Klein S. 137.

Normale Reparaturen sind aktivierungsfähig, weil sie zum Leistungserstellungsprozess gehören. Nicht aktivierbar sind hingegen aussergewöhnliche Reparaturen, die wiederum der laufenden Geschäftsperiode zu belasten sind, und solche, die eine Steigerung des Anlagewertes bewirken. In diesem Fall ist der Bilanzansatz der Anlagen um die Wertvermehrung zu erhöhen⁶⁶.

Fremdkapitalzinsen, die für das betriebsnotwendige Kapital zu bezahlen sind, gehören ebenfalls zu den aktivierungsfähigen Kosten⁶⁷. Die Fremdkapitalzinsen sind aufzuteilen in einen leistungsbedingten und in einen nicht leistungsbedingten Anteil. Die leistungsbedingten Zinsen sind für das im Fertigungsbereich gebundene fremdfinanzierte Vermögen zu entrichten. Dieser Anteil ist in den Herstellungskosten aktivierungsfähig. Die nicht leistungsbedingten Fremdkapitalzinsen, welche das im Verwaltungs- und Vertriebsbereich gebundene Vermögen entschädigen, sind den allgemeinen Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten zuzurechnen und dürfen in den Herstellungskosten nicht aktiviert werden⁶⁸.

Bei Personenunternehmen ist in der Literatur umstritten, ob Eigenkapitalzinsen aktivierungsfähig sind. Mehrheitlich wird deren Aktivierungsfähigkeit abgelehnt mit der Begründung, dass solche Zinsen Gewinne darstellen würden. Weil die Eigenkapitalzinsen gleich wie der Unternehmerlohn einen Teil des gesamten Unternehmereinkommens bilden, kann für die Frage ihrer Aktivierungsfähigkeit auf das 7. Kapitel verwiesen werden.

Sind im Zusammenhang mit angefangenen Arbeiten Gebühren für Lizenzen und Patente zu bezahlen, so können diese als Ferti-

⁶⁶ Revisionshandbuch 2.2 S. 51; Streuli S. 89.

⁶⁷ Frischkopf S. 186 ff.; Revisionshandbuch 2.2 S. 51; Streuli S. 89 ff.

⁶⁸ Frischkopf S. 186 ff.

gungssonderkosten in den Herstellungskosten aktiviert werden⁶⁹. Fallen bei grossen Projekten zweckbestimmte Entwicklungskosten an, so sind diese Kosten aktivierungsfähig, wenn sie den angefangenen Arbeiten zugerechnet werden können⁷⁰.

Verkehrs-, Verbrauchs- oder Aufwandsteuern, die im Rahmen der Leistungsbewirkung bezahlt werden müssen, sind ebenfalls in den Herstellungskosten aktivierbar⁷¹. Eine anteilige Aktivierung der Einkommens- bzw. der Ertragssteuern sowie der Vermögens- und Kapitalsteuern wird hingegen nach vorherrschender Ansicht abgelehnt, weil solche Steuern i.d.R. allgemeine Verwaltungskosten darstellen⁷².

c. Sonderkosten

Vertriebskosten gehören grundsätzlich nicht zu den Herstellungskosten. Bei Leistungen, welche wie die angefangenen Arbeiten auf Bestellung ausgeführt werden, sind oft schon bei Bestellungseingang Provisionen zu bezahlen, und es fallen häufig weitere in direktem Zusammenhang mit der Auftragserteilung stehende Akquisitionsaufwendungen an. Diese Kosten stellen für das Unternehmen einen wirtschaftlichen Wert dar, weshalb ihre Aktivierung als zulässig bezeichnet wird⁷³.

⁶⁹ Frischkopf S. 222; Revisionshandbuch 2.2 S. 50; Streuli S. 94.

⁷⁰ Blumer S. 116 f.

⁷¹ Schmid S. 48; Sommer S. 89; Streuli S. 93.

⁷² Bürgi, Komm. N 11 zu Art. 664 OR; Schmid S. 46 FN 1; Streuli S. 94; a.A. Frischkopf S. 229; Sommer S. 89. Beide Autoren betrachten mindestens einen Teil der allgemeinen Steuern als aktivierungsfähig.

⁷³ Revisionshandbuch 2.2 S. 50 f.; Streuli S. 82; a.A. Schmid S. 55.

2.2. Die Bewertung zu den Selbstkosten

Der Begriff der Selbstkosten wird umschrieben als "Inbegriff für den Geldbetrag, welcher alle Kosten einer Leistung einschliesst"⁷⁴. Die Selbstkosten beinhalten sämtliche Kosten, die bei der Herstellung eines Produktes anfallen und umfassen neben den Herstellungskosten noch angemessene Teile der Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten⁷⁵.

In der Schweiz sind die Selbstkosten bei der Bewertung nach Aktienrecht grundsätzlich nicht aktivierungsfähig, weil in Art. 666 Abs. 1 OR die Herstellungskosten als Höchstwert festgelegt sind⁷⁶. Bei Mehrjahresprojekten können trotz dieser Gesetzesbestimmung die Selbstkosten in den Fällen aktiviert werden, in welchen auch eine vorzeitige Gewinnrealisierung anerkannt wird, so dass auf die folgende Ziff. 2.3. und auf das 9. Kapitel verwiesen werden kann.

2.3. Die Bewertung unter Ausweis eines Gewinnanteils

Im Aktienrecht wird die Aktivierung eines Gewinnanteils und die damit verbundene vorzeitige Gewinnausweisung grundsätzlich als unzulässig angesehen, weil damit, wie bei der Aktivierung der Selbstkosten, gegen Art. 666 Abs. 1 OR verstossen wird, wo die Herstellungskosten als obere Bewertungsgrenze festlegt sind. Zudem wird durch die vorzeitige Ausweisung eines Gewinnanteils das Realisationsprinzip verletzt und eine solche Bilanzierung wird i.d.R. auch als Verstoss gegen das Vorsichtsprinzip angesehen.

⁷⁴ Bossard, Betriebsabrechnung und Kalkulation S. 246.

⁷⁵ Weber S. 137.

⁷⁶ vgl. S. 68.

Ausnahmen von der Bindung an die Herstellungskosten werden im Aktienrecht bei Mehrjahresprojekten anerkannt, bei denen unter bestimmten Voraussetzungen die Aktivierung eines vorsichtig geschätzten Gewinnanteils als zulässig erachtet wird⁷⁷. Bei den angefangenen Arbeiten stellt sich das Problem des vorzeitigen Ausweises eines Gewinnanteils insbesondere bei Bauten auf fremdem Boden, deren Erstellung sich häufig über mehrere Geschäftsperioden erstrecken kann. Im 9. Kapitel werden die verlangten Bedingungen vorgestellt, die erfüllt sein müssen, damit ein Gewinnanteil vorzeitig ausgewiesen werden darf⁷⁸.

3. Die Bewertung nach allgemeinem Buchführungsrecht

3.1. Einleitung

Für die Bewertung der Vorräte besteht im allgemeinen Buchführungsrecht nicht ein gesetzlich festgelegter Höchstwert wie im Aktienrecht mit den Anschaffungs- bzw. der Herstellungskosten. Massgeblich für die Bewertung ist der in Art. 960 Abs. 2 OR festgelegte Geschäftswert, der als Höchstwert ebenfalls nicht überschritten werden darf. Der Begriff des Geschäftswertes bedarf der Auslegung. Es wird deshalb gezeigt, was unter diesem Begriff zu verstehen ist und wie er sich für die angefangenen Arbeiten bestimmt.

3.2. Der Begriff des Geschäftswertes

Nach Art. 960 Abs. 2 OR "sind alle Aktiven höchstens nach dem Wert anzusetzen, der ihnen im Zeitpunkt, auf welchen die Bilanz errichtet wird, für das Geschäft zukommt". Dieser Wert wird als

⁷⁷ Revisionshandbuch 2.2 S. 58; Blumer S. 178; Bossard, Komm. N 84 zu Art. 960 OR.

⁷⁸ Vgl. S. 166 f.

Geschäftswert bezeichnet⁷⁹.

Die Bedeutung des Begriffs ist in der Literatur umstritten und die Ansichten über seine Auslegung gehen stark auseinander. So setzt Studer den Geschäftswert im wesentlichen dem anteilsmässigen Betriebswert oder dem Teilwert gleich. Dies ist für ihn derjenige Wert, den der Unternehmer dem einzelnen Vermögensstück für das Unternehmen beimisst. Studer betrachtet den Geschäftswert als Gegensatz zum gemeinen Wert oder Verkehrswert, welcher dem Verkaufswert bei Einzelveräusserung entspreche⁸⁰.

Känzig dagegen bezeichnet für das Einkommenssteuerrecht den wirklichen Wert als Geschäftswert. I.d.R. sei dies der Verkehrswert, wobei dieser wiederum dem Verkaufswert der Vermögensgegenstände entspreche. Für Vorräte gelte als Ausnahme nicht der Verkaufswert, sondern der Wiederbeschaffungswert als Geschäftswert⁸¹.

Schucany gibt als Geschäftswert den Betriebswert an, der sich aus den Gestehungskosten minus die notwendigen Abschreibungen unter Berücksichtigung von Ertrags- und Veräusserungswert zusammensetze⁸².

Guhl/Merz/Kummer sprechen von einem subjektiven Geschäftswert, welcher den Betrag nicht übersteigen sollte, der bei Veräusserung des Geschäftes oder bei Uebernahme des Geschäftes durch Teilhaber erzielt würde⁸³. Ähnlich verstehen die Autoren des Kommentars zum Zürcher Steuergesetz den Geschäftswert, den sie dem Wert gleichsetzen, der dem einzelnen Bewertungsgut im

⁷⁹ Blumer S. 106 f.; Bossard, Komm. N 28 zu Art. 960 OR; Käfer, Komm. N 140 ff. zu Art. 960 OR.

⁸⁰ Studer S. 103.

⁸¹ Känzig, Komm. 1982 N 234 zu Art. 21 WStB.

⁸² Schucany, Komm. N 3 zu Art. 662 OR.

⁸³ Guhl/Merz/Kummer S. 751.

Rahmen der Gesamtbewertung aller Aktiven und Passiven bei der Bestimmung des Kaufpreises zugemessen würde und der bei der Veräusserung bzw. beim Erwerb der ganzen Unternehmung zum Zwecke der Weiterführung mindestens gefordert und höchstens bezahlt würde⁸⁴.

Für Blumer bildet der Kostenwert, also die Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer Sache, auch im Sinne von Art. 960 Abs. 2 OR den korrekten Bilanzierungswert⁸⁵. Der Geschäftswert könne wohl höher als die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sein, doch führe die Bilanzierung eines höheren Geschäftswertes zum Ausweis von nicht realisierten Gewinnen, verfälsche damit die wahre Ertragslage und bei den Umlaufsgütern auch die Kalkulation. Dadurch würde gegen Art. 959 OR verstossen und dem Grundsatz der Bilanzvorsicht nicht entsprochen⁸⁶.

Käfer, Bossard und His vertreten die Ansicht, dass es sich beim Geschäftswert um einen subjektiven Wert handle, der wie nach der Ansicht von Studer vom Bewertenden aus der Sicht des Geschäftes zu ermitteln ist und der die Nutzenerwartungen darzustellen hat⁸⁷. Subjektiv beim Geschäftswert ist nach Käfer die Beurteilung der Werte gemäss den besonderen Verhältnissen. Die Werte seien nicht an Kostenwerte gebunden und können diese übersteigen. Das Bewertungsverfahren und die Wertmassstäbe hätten hingegen objektiven Kriterien zu genügen, so dass in diesem Zusammenhang den Kosten wieder ihre Bedeutung zukomme⁸⁸.

⁸⁴ Zch. Komm. N 158 zu § 19 lit. b StG ZH.

⁸⁵ Blumer S. 107 f.

⁸⁶ Blumer S. 109; gl.A. Sommer S. 130.

⁸⁷ Bossard, Komm. N 28 und 41 f. zu Art. 960 OR; His, Komm. N 164 zu Art. 960 OR; Käfer, Komm. N 140 ff., 159 ff. und 164 zu Art. 960 OR.

⁸⁸ Käfer, Komm. N 162 und 166 zu Art. 960 OR.

Diese subjektive Betrachtungsweise des Begriffes "Geschäftswert" im Sinne der letzterwähnten Autoren liegt den folgenden Darlegungen zugrunde, denn sie steht in Uebereinstimmung mit dem Gesetzeswortlaut sowie mit dem Schutzgedanken von Art. 960 Abs. 2 OR, welcher als weniger streng anzusehen ist, als derjenige der aktienrechtlichen Bewertungsbestimmungen⁸⁹. Dass beim derart verstandenen Geschäftswert das Realisationsprinzip allenfalls verletzt wird, lässt sich dadurch rechtfertigen, als es sich bei diesem Prinzip nicht um einen aakG handelt, welcher zwingend eine Bindung an den Kostenwert verlangt⁹⁰. Das gleiche gilt für das Niederstwertprinzip, welches ebenfalls weder einen aakG noch Gewohnheitsrecht darstellt, weshalb aus diesem Grund die Herstellungskosten ebenfalls nicht in jedem Fall als Höchstwert zu gelten haben⁹¹.

3.3. Die Bewertung zum Geschäftswert

Auch nach dem subjektiven Geschäftswertverständnis haben die Wertmassstäbe objektiven Kriterien zu entsprechen. Aus diesem Grund bilden die Herstellungskosten bei der Bewertung von Vorräten zum Geschäftswert den Ausgangspunkt, weil es sich dabei um relativ sorgfältig kalkulierte Werte handelt, die vorerst dem Geschäftswert entsprechen dürften⁹². Diese Bewertungspraxis hat ebenfalls für die angefangenen Arbeiten zu gelten.

Die Bewertung ist indessen nicht an den Kostenwert gebunden, so dass zusätzlich anteilige Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten sowie ein Gewinnanteil aktiviert werden können, sofern der Verkaufspreis abzüglich die noch zu erbringenden Kosten

⁸⁹ Blumer S. 110.

⁹⁰ Vgl. S. 42 f. und 49.

⁹¹ Bossard, Komm. N 78 zu Art. 960 OR; Käfer, Komm. N 169 zu Art. 960 OR.

⁹² Käfer, Komm. N 167 und 220 zu Art. 960 OR.

höhere Werte ergeben⁹³. Eine solche Bewertung ist umso eher gerechtfertigt, je mehr sich die angefangenen Arbeiten ihrer Fertigerstellung nähern⁹⁴. Im speziellen wird bei Mehrjahresprojekten davon ausgegangen, dass der Geschäftswert nicht nur die Selbstkosten, sondern auch vorsichtig geschätzte Gewinnanteile beinhalten könne⁹⁵.

Umgekehrt muss, wenn bei fest vereinbarten Preisen nachträglich Preiszugeständnisse gemacht werden müssen, oder wenn die Herstellung teurer als vorgesehen zu stehen kommt und die Herstellungskosten den Tageswert übersteigen, der entsprechend tiefere Geschäftswert bilanziert werden. In diesem Fall gilt für den Geschäftswert, gleich wie im Aktienrecht, das Niederstwertprinzip als Folge des aakG der Bilanzvorsicht⁹⁶.

3.4. Die Bedeutung des Geschäftswertes

In der Praxis ist die obere Bewertungsgrenze des Geschäftswertes nur selten von Bedeutung, weil sich i.d.R. auch die nach allgemeinem Buchführungsrecht Bilanzierenden aus Gründen der Einfachheit und der Stetigkeit der Gewinnermittlung an das im Aktienrecht festgelegte Kosten- und Niederstwertprinzip halten⁹⁷.

Trotzdem kann nicht gesagt werden, dass die Bewertungsvorschrift von Art. 960 Abs. 2 OR "obsolet geworden und Theorie geblieben sei"⁹⁸, so dass sich die vorangehenden Ausführungen

⁹³ Bossard, Komm. N 77 zu Art. 960 OR; Sommer S. 136 f.

⁹⁴ Käfer, Komm. N 220 zu Art. 960 OR; Bürgi, Komm. N 8 zu Art. 665 OR.

⁹⁵ Käfer, Komm. N 222 zu Art. 960 OR.

⁹⁶ Bossard, Komm. N 78 zu Art. 960 OR; Käfer, Komm. N 169 zu Art. 960 OR.

⁹⁷ Vgl. S. 42.

⁹⁸ Käfer, Komm. N 176 zu Art. 960 OR.

erübrigt hätten. Die obere Bewertungsgrenze des Geschäftswertes kann zu beachten sein, wenn überprüft werden muss, ob gesetzeswidrige Ueberbewertungen vorliegen. Diese Frage kann gerade die Steuerbehörden betreffen, welche auch bei Ueberbewertungen die entsprechenden Korrekturen vorzunehmen haben⁹⁹.

IV. Funktion der Bilanzierung angefangener Arbeiten

Nach dem handelsrechtlichen Realisationsprinzip und dem damit verbundenen kaufmännischen Gewinnverständnis müssen die für die angefangenen Arbeiten in der Fertigungsperiode bzw. den Fertigungsperioden verursachten Aufwendungen in die Realisationsperiode verlegt werden. Diese periodengerechte Zuordnung bereits erbrachter Aufwendungen wird dadurch erreicht, indem die vor den Erträgen anfallenden Aufwendungen beim Jahresabschluss der entsprechenden Perioden als Bestand in der Position Vorräte aktiviert werden.

Mit der Aktivierung der angefangenen Arbeiten geht eine Doppelwirkung hervor: Einerseits die Wirkung auf den Erfolg der laufenden Periode und andererseits die Wirkung auf den Erfolg der Realisationsperiode. Für die laufende Periode hat die Aktivierung zur Folge, dass die während des Jahres belasteten Aufwandskonten entlastet werden. Damit werden die angefangenen Arbeiten bis zu ihrer Realisierung in der Realisationsperiode vorangehenden Jahresrechnung (bzw. den vorangehenden Jahresrechnungen) im Umfang des aktivierten Betrages erfolgsneutral ausgewiesen¹⁰⁰. Dadurch fällt der Gewinn in der Fertigungsperiode (bzw. Fertigungsperioden) um den aktivierten Betrag grösser aus, während derjenige der Realisationsperiode entsprechend kleiner wird.

⁹⁹ vgl. S. 104.

¹⁰⁰Blumer/Graf S. 442; Friedrich S. 29; Sommer S. 11 ff.

Buchtechnisch erfolgt in der Geschäftsperiode letztlich ein Aktivtausch¹⁰¹. In der Realisationsperiode wird der Ertrag verbucht sowie die bislang aktivierten Aufwendungen einem Aufwandkonto (z.B. Bestandesveränderung angefangene Arbeiten) erfolgswirksam belastet¹⁰².

Die angefangenen Arbeiten sind i.d.R. nur mit den Herstellungskosten aktivierbar. Sie verursachen jedoch auch allgemeine Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten. Ihre Bilanzierung teilt folglich die gesamten Aufwendungen, die im Geschäftsjahr durch die Arbeiten verursacht worden sind, auf in die aktivierungsfähigen, welche der Realisationsperiode zugewiesen werden können und in die nicht aktivierungsfähigen. Diese werden der Geschäftsperiode und damit den in dieser Periode ertragswirksam ausgewiesenen, abgesetzten Unternehmensleistungen belastet.

V. Die Bilanzierung des Absatzgeschäftes

1. Einleitung

Den angefangenen Arbeiten liegt das zwischen dem Erbringer und dem Abnehmer der Leistung vereinbarte obligatorische Absatzgeschäft zugrunde. Dieses Rechtsverhältnis bildet zusammen mit den angefangenen Arbeiten ein schwebendes Geschäft i.w.S.¹⁰³.

In buchhalterischer Hinsicht ist bei schwebenden Geschäften i.w.S. zu berücksichtigen, dass aus solchen Geschäften "zwei Geschäftsfälle" entstehen können, die klar auseinanderzuhalten sind: Einerseits die obligatorische Leistungsverpflichtung und

¹⁰¹Aufwandverbuchung während des Jahres : Aufwandkonto Soll/Bestandeskonto Haben, Aktivierung am Jahresende : Bestandeskonto Soll/Aufwandkonto Haben.

¹⁰²Verbuchung des Ertrages: Bestandeskonto Soll/Ertrag Haben, Verbuchung des Aufwandes: Aufwandkonto Soll/Bestand angefangene Arbeiten Haben.

¹⁰³Vgl. S. 29 f.

der entsprechende Vergütungsanspruch sowie andererseits der Wert, der in die Leistung bereits investierten Faktoren¹⁰⁴. Die angefangenen Arbeiten bilden den "zweiten Geschäftsfall", so dass für dessen buchhalterische Behandlung die vorstehenden Ausführungen gelten. Zu erörtern ist noch, wie das obligatorische Rechtsverhältnis beim Jahresabschluss zu erfassen ist.

2. Die Bilanzierung des obligatorischen Rechtsverhältnisses

Das den angefangenen Arbeiten zugrunde liegende obligatorische Rechtsverhältnis bildet i.d.R. für sich allein keinen buchhalterischen Tatbestand¹⁰⁵. Von diesem Grundsatz der Nichtbilanzierbarkeit der Verträge ist eine Ausnahme zu machen, wenn bei der Bilanzerrichtung ersichtlich ist, dass die Erfüllung des abgeschlossenen Vertrages zu voraussichtlichen Verlusten führen wird¹⁰⁶. In diesem Fall beinhaltet das Absatzgeschäft ein "Schadenspotential"¹⁰⁷. Dieser drohende Verlust muss nach dem Imparitätsprinzip dem laufenden Geschäftsjahr belastet werden. Er ist als für das Unternehmen zukünftige Last beim Jahresabschluss zu passivieren¹⁰⁸.

Die Passivierung von zukünftigen Verlusten erfolgt i.d.R. durch die Bildung von Rückstellungen, so dass sich das obligatorische Rechtsverhältnis in der Bilanz in Form einer Rückstellung auf der Passivseite und in der Erfolgsrechnung als zusätzlicher Aufwand auswirkt¹⁰⁹. Die Höhe der Rückstellungen ist einzeln aufgrund vorsichtiger Erwartungen angesichts der bestehenden

¹⁰⁴Wirke, DB 1973 S. 1567 ff.

¹⁰⁵Blumer S. 177; Käfer, Komm. N 417 zu Art. 958 OR; Kissling S. 33; vgl. S. 116

¹⁰⁶Blumer S. 177.

¹⁰⁷Käfer, Komm. N 296 zu Art. 958 OR.

¹⁰⁸Vgl. S. 49 f.

¹⁰⁹Blumer S. 177 und 228; Lenhard S. 46.

Ungewissheit zu bestimmen, wobei als Grundlage von den Selbstkosten abzüglich dem vertraglich vereinbarten Erlös auszugehen ist¹¹⁰.

Für die Rückstellungen besteht in der derart bestimmten Höhe im Handelsrecht eine Passivierungspflicht, da entsprechend den Höchstwertvorschriften bei den Aktiven die Ansätze für Schulden als Mindestwertvorschriften gelten und Unterbewertungen von Verbindlichkeiten unzulässig sind¹¹¹. Zulässig ist im Handelsrecht hingegen die Ueberwertung von Passiven, indem Rückstellungen gebildet werden, die das tatsächliche Risiko übersteigen. Dadurch werden in dem das Risiko übersteigenden Betrag handelsrechtlich zulässige stille Reserven geschaffen¹¹².

Bei den angefangenen Arbeiten ist zu beachten, dass negative Erfolgsbeiträge aus dem Absatzgeschäft bis zur Höhe der aufgelaufenen Kosten wegen der zwingenden Anwendung des Niederstwertprinzips sowohl im Aktienrecht als auch im allgemeinen Buchführungsrecht im Rahmen der Bewertung der angefangenen Arbeiten aufzufangen sind.

Rückstellungen sind nur im Umfang des die Herstellungskosten übersteigenden Verlustes zwingend zu bilden. Bei dieser Art der Abdeckung des Risikos besteht die Möglichkeit, dass, in Verkennung des Zusammenhangs der beiden Geschäftsfälle, die das schwebende Geschäft i.w.S. bilden, dem drohenden Verlust sowohl im Rahmen der Bewertung der angefangenen Arbeiten als auch zusätzlich durch die Bildung von Rückstellungen Rechnung getragen wird. Dadurch wird das Risiko in der Jahresrechnung doppelt berücksichtigt, was zur Bildung von allenfalls nicht beabsichtigten, handelsrechtlich jedoch ohne weiteres zulässigen stillen Reserven führt.

¹¹⁰Bürgi, Komm. N 7 zu Art. 671 OR; Käfer, Komm. N 310 zu Art. 960 OR.

¹¹¹Blumer S. 100; Käfer, Komm. N 292 ff. zu Art. 960 OR.

¹¹²Vgl. S. 37 und 42; Blumer S. 208.

VI. Ergebnisse

Im 4. Kapitel wird gezeigt, wie die angefangenen Arbeiten im handelsrechtlichen Jahresabschluss auszuweisen sind.

1. Sowohl die körperlichen angefangenen Arbeiten als auch unfertige Dienstleistungen bilden handelsrechtlich immaterielle Vorräte und gehören zum immateriellen Umlaufvermögen. Trotz ihrer immateriellen Natur sind sie aktivierungspflichtig, weil sie konkret bestimmbare Nutzenpotentiale beinhalten.
2. Die Bewertung der angefangenen Arbeiten darf nach Aktienrecht höchstens zu den Herstellungskosten, allenfalls zum niedrigeren Tageswert erfolgen. Für diesen ist der Absatzpreis am Bilanzstichtag als massgeblich anzusehen. Ausnahmsweise dürfen bei Mehrjahresprojekten unter bestimmten Voraussetzungen vorzeitig Gewinnanteile oder die Selbstkosten aktiviert werden.
3. Die Bewertung der angefangenen Arbeiten hat nach allgemeinem Buchführungsrecht zum Geschäftswert zu erfolgen. Auch der Geschäftswert wird für angefangene Arbeiten i.d.R. durch die Herstellungskosten bestimmt. Die Bewertung ist jedoch nicht an den Kostenwert gebunden, sondern kann bei fast fertigen Leistungen höher sein. In solchen Fällen können die Herstellungskosten und ein Gewinnanteil, die Herstellungskosten und Teile der Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten, die Selbstkosten oder diese und ein Gewinnanteil aktiviert werden. Umgekehrt ist auch bei der Bewertung nach allgemeinem Buchführungsrecht das Niederstwertprinzip einzuhalten.
4. Drohende Verluste aus dem den angefangenen Arbeiten zugrunde liegenden Absatzgeschäft sind nach dem Imparitätsprinzip dem Geschäftsjahr zu belasten, in welchem sie erkennbar werden. Dabei ist den Risiken wegen der zwingenden Anwendung des Niederstwertprinzips vorerst im Rahmen der Bewertung der

angefangenen Arbeiten Rechnung zu tragen. Verluste, welche die aktivierungsfähigen Kosten übersteigen, müssen durch die zusätzliche Bildung von Rückstellungen aufgefangen werden.

5. Die handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften sind Höchstwertvorschriften, so dass die angefangenen Arbeiten tiefer bewertet und dadurch stille Reserven geschaffen werden können.

5. Kapitel: Angefangene Arbeiten beim Jahresabschluss im Einkommenssteuerrecht

I. Einleitung

Das Steuerrecht verlangt als Ausfluss des Periodizitätsprinzips auch bei periodenübergreifenden Geschäften, dass die Aufwendungen und Erträge solcher Geschäfte der richtigen Periode zugeordnet und damit in der Jahresrechnung korrekt ausgewiesen werden¹.

Die handelsrechtlichen Erkenntnisse des 4. Kapitels bilden wegen des Massgeblichkeitsprinzips den Ausgangspunkt für die steuerrechtliche Beurteilung. Im Rahmen der folgenden Darlegungen sind noch die speziellen steuerrechtlichen Gewinnermittlungsgrundsätze zu berücksichtigen, die allenfalls eine Korrektur der handelsrechtlichen Ergebnisse bewirken können.

In der Literatur wird davon ausgegangen, dass bei Fragen, welche die Aktivierungsfähigkeit von Werten betreffen, zwischen Handels- und Steuerrecht keine Unterschiede bestehen. Solche würden sich lediglich bei Bewertungsfragen ergeben². Der folgende Ueberblick zeigt jedoch, dass sowohl die Autoren des Zürcher Kommentars als auch Känzig für die Aktivierung und die Bewertung angefangener Arbeiten z.T. ausdrücklich von der handelsrechtlichen Beurteilung abweichen. Die Ansichten dieser Autoren wurden auch in verschiedenen Gerichtsentscheiden übernommen. Es wird zu erörtern sein, welches die Ursachen der unterschiedlichen Behandlung sind und ob diese auf steuerrechtlichen Kriterien beruhen.

¹ Zch. Komm. N 95 zu § 19 lit. b StG ZH.

² Blumer/Graf S. 412; Cagianut/Höhn S. 146; Weber S. 118; Zch. Komm. N 100 zu § 19 lit. b StG ZH.

II. Angefangene Arbeiten in Literatur und Praxis

Im Kommentar zum Zürcher Steuergesetz wird für die Bilanzierung angefangener Arbeiten ausgeführt, dass diese am Bilanzstichtag zu den dafür aufgewendeten Kosten, höchstens jedoch zu dem in Betracht kommenden OR-Geschäftswert zu aktivieren sind³. Im Zusammenhang mit der Bilanzierung schwebender Geschäfte wird festgelegt, dass bei Herstellungsaufträgen der Hersteller sämtliche aufgewendeten Kosten für das in Herstellung begriffene Wirtschaftsgut, mit Ausnahme der Verwaltungs- und Vertriebskosten, zu aktivieren hat⁴. Für Dienstleistungsaufträge wird zudem bestimmt, dass die bei der Arbeit verursachten Kosten vom Beauftragten nicht, an anderer Stelle sprechen die Autoren von "in der Regel nicht", zu aktivieren sind⁵. Im Ergänzungsband desselben Kommentars wird für am Bilanzstichtag erfolgte, aber noch nicht fakturierte Lieferungen oder Leistungen präzisierend erklärt, dass diese mit den Herstellungskosten zu aktivieren sind⁶.

Für Känzig, der den Begriff der angefangenen Arbeiten nicht verwendet, sind angefangene Dienstleistungen nicht aktivierungsfähig. Er weist in seinem Kommentar ausdrücklich darauf hin, dass Einnahmen aus Dienstleistungen in vollem Umfang Ertrag darstellen würden, weil die mit der Leistung der Dienste verbundenen Auslagen nicht aktivierbar, sondern als geschäftsmässig begründete Unkosten zu verbuchen seien⁷.

In einem Entscheid des Verwaltungsgerichtes des Kantons Zürich von 1983 werden angefangene Arbeiten eines Selbständigerwerbenden als den Halbfabrikaten nahestehend bezeichnet, welche zu

³ Zch. Komm. N 224 zu § 19 lit. b StG ZH.

⁴ Zch. Komm. N 313 zu § 19 lit. b StG ZH.

⁵ Zch. Komm. N 106 und 314 zu § 19 lit. b StG ZH.

⁶ Zch. Komm. EB N 224 a zu § 19 lit. b. StG ZH.

⁷ Känzig, Komm. 1962 N 103 zu Art. 49 WStB.

den Selbstkosten aktiviert werden müssen. In diesem Entscheid wird die Frage angesprochen, jedoch ausdrücklich offengelassen, ob auch das Eigensalär aktivierungsfähig sei. Bezüglich der Bewertung der angefangenen Arbeiten zu den Selbstkosten wird im Entscheid auf entsprechende Ausführungen im Kommentar zum Zürcher Steuergesetz verwiesen⁸. In einem neuen, unveröffentlichten Entscheid hat dasselbe Gericht festgelegt, dass erbrachte, aber noch nicht fakturierte Leistungen im Rahmen eines Herstellungsauftrages grundsätzlich zu den Herstellungskosten zu aktivieren sind⁹.

In einem andern Urteil hat wiederum das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich die angefangenen Arbeiten eines Arztes als Anwartschaften sui generis bezeichnet, für deren Aktivierung den selbständig erwerbenden Steuerpflichtigen ein Wahlrecht zustehen würde¹⁰.

Das Verwaltungsgericht des Kantons Bern hat in einem Entscheid von 1983 zu den angefangenen Arbeiten eines Anwaltes erklärt, dass der den angefangenen Arbeiten zugrundeliegende Honoraranspruch nicht zu aktivieren sei, weil sich dessen Aktivierung nach der zivilrechtlichen Betrachtungsweise richte. Wegen der periodengerechten Einkommensermittlung wird dafür verlangt, dass zehn Prozent der gesamten jährlichen Unkosten als angefangene Arbeiten aktiviert werden¹¹.

Diesen Entscheid hat das Bundesgericht mit etwas anderer Begründung bestätigt. Das Bundesgericht erachtet bei Anwälten die Aktivierung der einem Auftrag zurechenbaren Kosten insbesondere deshalb gerechtfertigt, weil die Klienten regelmässig Vorauszahlungen leisten. Es rechtfertigt sich in den

⁸ RB 1983 Nr. 37 = StE 1984 B 23.43.1 Nr. 1 ZH.

⁹ Entscheid des VGer. des Kantons Zürich vom 25. Februar 1986.

¹⁰ ZR 81 Nr. 99 = Zbl. 83 S. 314 ff.

¹¹ StE 1984 B 23.43.1 Nr. 2 BE.

Fällen, in denen die Vorauszahlungen nicht erfolgswirksam verbucht werden, auch die mit den Aufträgen zusammenhängenden Gewinnungskosten nicht zum Abzug zuzulassen, sondern sie als angefangene Arbeiten zu aktivieren¹².

Sowohl aus den Kommentaren als auch aus den Gerichtsentscheiden geht hervor, dass im Einkommenssteuerrecht ein vorzeitiger Gewinnausweis nicht verlangt wird. Ausnahmen finden sich in Urteilen, in welchen über die Besteuerung von Gewinnen bei angefangenen Bauten zu befinden war. Einzelne Entscheide, die vorwiegend aus den Jahren 1939-1946, der Zeit der Kriegsgewinnsteuer stammen, werden im Zusammenhang mit der Behandlung angefangener Bauten auf fremdem Boden besprochen¹³.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass aufgrund der bestehenden Praxis im Steuerrecht körperliche angefangene Arbeiten vom Hersteller zu aktivieren sind. Zu welchem Wert die Aktivierung zu erfolgen hat, ist kontrovers. Bei Dienstleistungen ist schon unklar, ob diese aktivierungsfähig sind. Zudem fehlen, falls deren Aktivierungsfähigkeit bejaht wird, Ausführungen, wie sie zu bewerten sind.

III. Die Aktivierung der angefangenen Arbeiten

1. Einleitung

Im Steuerrecht hat das Unternehmen kein Recht zur Aktivierung von Vermögenswerten, sondern es hat die Pflicht dazu¹⁴. Weil zwischen Steuer- und Handelsrecht bezüglich der Aktivierung von Vermögenswerten grundsätzlich keine Unterschiede bestehen sollten, müssten die angefangenen Arbeiten als Folge des

¹² Urteil des Bger. vom 20. Dezember 1985 i.S. X gegen Steuerrekurskommission des Kantons Bern.

¹³ Vgl. S. 169 ff.

¹⁴ Cagianut/Höhn S. 146; Sommer S. 22 f.

Massgeblichkeitsprinzips vollumfänglich als immaterielle Vorräte steuerrechtlich aktivierungspflichtig sein. Die gegenüber dem Handelsrecht abweichende steuerrechtliche Beurteilung wird im folgenden dahingehend überprüft, ob diese bewusst und aufgrund steuerrechtlicher Kriterien erfolgt, oder ob das Steuerrecht den wirtschaftlichen Sachverhalt der angefangenen Arbeiten verkennt.

Der erste Fall hätte zur Folge, dass trotz der generellen Gültigkeit, welche dem Massgeblichkeitsprinzip für die Frage der Aktivierung im Steuerrecht zukommt, im Einzelfall Abweichungen möglich sind, insbesondere wenn es um die Aktivierung von Aufwendungen geht, für deren Periodisierung das Steuerrecht als Kriterium festlegt, dass sie "geschäftsmässig begründet" sein müssen. Im zweiten Fall wäre für das Steuerrecht zu fordern, dass es sich der handelsrechtlichen Beurteilung anschliesse.

Zum Verhältnis der handelsrechtlichen zur steuerrechtlichen Aktivierungsfähigkeit wird in dieser Arbeit nun ein Aspekt speziell beleuchtet, dem in der Literatur bisher wenig Beachtung geschenkt worden ist, der jedoch im Steuerrecht bei "Grenzfällen" allenfalls ein Abweichen von der handelsrechtlichen Betrachtungsweise bewirken könnte.

Im Handelsrecht bilden für die Beurteilung der Frage, ob Aufwendungen aktivierungsfähig sind, das Nutzenpotential, die Abgrenzbarkeit sowie die Unterscheidbarkeit der durch die Aufwendungen geschaffenen Güter die massgeblichen Kriterien¹⁵.

Demgegenüber werden in der Lehre und in den Kommentaren zum Steuerrecht Wirtschaftsgüter als Aktivierungsobjekte bezeich-

¹⁵ vgl. S. 61 f.

net¹⁶. Es ist nun v.a. für unfertige Dienstleistungen zu klären, ob diese wohl handelsrechtliche Nutzenpotentiale, nicht aber steuerrechtliche Wirtschaftsgüter darstellen, so dass eine von der handelsrechtlichen Beurteilung abweichende steuerrechtliche Behandlungsweise gerechtfertigt wäre und die mit unfertigen Dienstleistungen verbundenen Aufwendungen dem laufenden Geschäftsjahr als "geschäftsmässig begründet" belastet werden müssten.

In den folgenden Ausführungen wird von der originären immateriellen Natur der angefangenen Arbeiten ausgegangen. Die Beurteilung immaterieller Güter setzt eine wirtschaftliche Betrachtungsweise voraus¹⁷. Eine solche ist auch im Unternehmenssteuerrecht anzuwenden¹⁸, so dass dieses Vorgehen gerechtfertigt erscheint. Die Ergebnisse beziehen sich dann insgesamt auf die angefangenen Arbeiten als originäre immaterielle Vorräte. Es wird allerdings für angefangene Dienstleistungen speziell geprüft, ob die gewonnenen Resultate auch für diese Leistungen gelten.

2. Angefangene Arbeiten als steuerrechtlich aktivierungspflichtige Wirtschaftsgüter

Obwohl im Einkommenssteuerrecht der Begriff des Wirtschaftsgutes als Aktivierungsobjekt verwendet wird, findet sich in der schweizerischen Literatur keine eigentliche, allgemein anerkannte Definition des Begriffs.

¹⁶ Cagianut /Höhn S. 146; Höhn S. 239 ff.; Känzig, Komm. 1962 N 130 zu Art. 49 WStB; ders., Einzelbewertung, Festschrift S. 155; Zch. Komm. N 99 zu § 19 lit. b StG ZH.

¹⁷ Vgl. S. 28.

¹⁸ Blumenstein, System S. 22; ders. ZSR Bd. 52 S. 261a ff.; Känzig, Komm. 1982 N 17 zu Art. 2 WStB; Käfer, Komm. N 6.19 zu Grundlagen.

Känzig verlangt von aktivierungsfähigen Wirtschaftsgütern, dass diese einer Einzelbewertung fähig sind, wobei der Wertzufluss nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu bestimmen ist¹⁹. Für die Aktivierungsfähigkeit von Werten ist s.M. nach eine dynamische Bilanzauffassung massgeblich, welche sich nach der betriebswirtschaftlichen Betrachtungsweise zu richten hat. Diese Bilanzauffassung schränkt Känzig in der Weise ein, indem er steuerrechtlich solche Aufwendungen als nicht aktivierungsfähig betrachtet, deren wirtschaftlicher Nutzen sich wohl über mehrere Jahre erstreckt, denen beim Jahresabschluss jedoch kein effektiver Vermögenswert zugerechnet werden kann²⁰. Dadurch beinhaltet die dynamische Bilanzauffassung im Sinne von Känzig ein statisches Element in der Art, wie sie Käfer auch in der Handelsbilanz für aktivierungsfähige Nutzenpotentiale fordert²¹.

Die Autoren des Kommentars zum Zürcher Steuergesetz bezeichnen alle Kosten als aktivierungspflichtig, "die eine Unternehmung aufwendet, um ein Wirtschaftsgut zu erwerben, herzustellen, in seinem Bestand zu vermehren oder in seinem Zustand für dauernd wesentlich zu verbessern, vorausgesetzt, dass damit ein Wert geschaffen wird, der der Unternehmung über den folgenden Bilanzstichtag hinaus dient und im Falle des Verkaufs der Unternehmung zur Weiterführung bei der Kaufpreisfestsetzung berücksichtigt wird"²².

Das Steuerrecht verlangt folglich für aktivierungsfähige Wirtschaftsgüter, dass diese einen zukünftigen, abgrenzbaren und bestimmbaren Wert aufweisen. Hingegen werden weder im Kommentar zum Zürcher Steuergesetz noch in den Kommentaren Känzig und

¹⁹ Känzig, Komm. 1962 N 130 zu Art. 49 WStB; ders., Kostenrechnung, Festschrift S. 119; ders., Einzelbewertung, Festschrift S. 161 f.

²⁰ Känzig, Unternehmungsgewinn, Festschrift S. 104 f.

²¹ Vgl. S. 61 f.

²² Zch. Komm. N 103 zu § 19 lit. b StG ZH.

Masshardt die verlangten Voraussetzungen näher in der Weise festgelegt, dass allgemeine Kriterien bestimmt werden, die den Begriff des zukünftigen, abgrenzbaren und bestimmbaren Wertes näher konkretisieren. Anhand solcher Kriterien könnte die Aktivierungsfähigkeit der angefangenen Arbeiten als immaterielle Güter geklärt werden.

Der Begriff des Wirtschaftsgutes ist auch in der BRD Gegenstand der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht. Es handelt sich dabei, im Gegensatz zur Schweiz, um einen gesetzlichen Terminus des deutschen Einkommenssteuergesetzes²³, der häufig durch die deutsche Rechtsprechung ausgelegt und abgegrenzt worden ist und der darum in der Literatur stärkere Beachtung als in der Schweiz findet.

Als Wirtschaftsgut werden in der deutschen Literatur "Sachen und Rechte sowie tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten und Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten lässt" bezeichnet²⁴. Steuerrechtlich aktivierbar ist ein Wirtschaftsgut dann, wenn es nach allgemeiner Verkehrsanschauung einer besonderen Bewertung zugänglich ist und einen wesentlichen, über die Dauer des einzelnen Wirtschaftsjahres hinausgehenden Wert für das Unternehmen besitzt²⁵.

Die deutsche Begriffsumschreibung entspricht dem Begriffsinhalt, welchen Känzig und die Autoren des Zürcher Kommentars dem Begriff "Wirtschaftsgut" beimessen. Angesichts der auffallenden Übereinstimmung dürfte die schweizerische Auffassung massgeblich von der deutschen beeinflusst worden sein. Dies wäre dadurch erklärbar, als in der Schweiz die deutsche Literatur zum Unternehmenssteuerrecht häufig verwendet und zitiert wird. Eine Beeinflussung von der deutschen Lehre und

²³ Vgl. u.a. §§ 4 ff. EStG.

²⁴ Knobbe-Keuk S. 55.

²⁵ Bühler/Scherpf S. 358.

Rechtsprechung vermutet Weber im speziellen bei der Auslegung des Massgeblichkeitsprinzips²⁶.

Die Frage der Aktivierungsfähigkeit angefangener Arbeiten im Einkommenssteuerrecht betrifft gerade dieses Prinzip. Deshalb erscheint es zulässig, mittels der in der BRD zum Begriff "Wirtschaftsgut" entwickelten Kriterien die steuerrechtliche Aktivierungsfähigkeit der angefangenen Arbeiten zu überprüfen.

Als wesentliche Determinanten für steuerrechtlich aktivierungsfähige Wirtschaftsgüter werden das Vorliegen eines wirtschaftlichen Wertes, das Erfordernis der selbständigen Bewertungsfähigkeit sowie das Erfordernis der Greifbarkeit angesehen²⁷.

a. Das Vorliegen eines wirtschaftlichen Wertes²⁸

Als wirtschaftliche Werte werden alle Tatbestände bezeichnet, die der Unternehmung eine Nutzungsmöglichkeit gewähren. Für diese Nutzungsmöglichkeit müssen zurechenbare Aufwendungen gemacht worden sein, welche u.a. in Form der Anschaffungs- oder Herstellungskosten erfassbar sein müssen. Zudem muss die Nutzungsmöglichkeit für die Unternehmung über die Abgrenzungsperiode hinausgehen.

Bei den angefangenen Arbeiten besteht die Nutzungsmöglichkeit im zukünftigen Erlös, welcher dem Unternehmen in einer der folgenden Perioden zufließen wird. Die verursachten Kosten können ihnen mittels einer Kostenträgerrechnung zugerechnet werden, so dass sie das Erfordernis eines wirtschaftlichen Wertes erfüllen, wie er für ein Wirtschaftsgut verlangt wird.

²⁶ Weber S. 55 FN 10.

²⁷ May S. 22 ff. Den folgenden Ausführungen wird vorwiegend die Arbeit von May E., Das Wirtschaftsgut, zugrunde gelegt. Für weitergehende Literatur und v.a. für eine Uebersicht über die deutsche Judikatur wird auf diese Arbeit verwiesen.

²⁸ May S. 25 ff. und 57 ff.

b. Das Erfordernis der selbständigen Bewertungsfähigkeit²⁹

Das Erfordernis der selbständigen Bewertungsfähigkeit verlangt, dass für das Vorliegen eines steuerlichen Wirtschaftsgutes weder technische noch juristische, insbesondere nicht sachenrechtliche, sondern ausschliesslich wirtschaftliche Gesichtspunkte massgebend sind. Zudem wird gefordert, dass für das Gut eine zuverlässige Bewertungsgrundlage besteht. Der ersten Voraussetzung wird entsprochen, wenn für das Wirtschaftsgut eine Einzelbewertung möglich ist, der zweiten, wenn das Gut mittels ihm zurechenbaren Kosten quantifiziert werden kann.

Aufgrund der anzuwendenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise folgt, dass auch immaterielle Güter wie die angefangenen Arbeiten steuerrechtliche Wirtschaftsgüter darstellen können. Eine Einzelbewertung ist bei ihnen im Rahmen der Kostenträgerrechnung möglich, womit sie auch der Anforderung der sicheren Bewertungsgrundlage und damit insgesamt dem Erfordernis der selbständigen Bewertungsfähigkeit entsprechen.

c. Das Erfordernis der Greifbarkeit³⁰

Die Determinante der Greifbarkeit besagt, dass ein Wirtschaftsgut als Einzelheit so bedeutsam sein muss, dass es im Rahmen einer Gesamtveräusserung den Gesamtaufpreis günstig beeinflusst. Darunter fallen alle Güter, die gegen Entgelt selbständig veräussert werden können. Bei nicht oder noch nicht verkehrsfähigen Wirtschaftsgütern genügt es, dass der Erwerber des Unternehmens die vom Veräusserer getätigten, Nutzen stiftenden Aufwendungen vergüten würde. Die Wirtschaftsgutdeterminante "Greifbarkeit" stellt also auf die innerbetriebliche Nutzeneinschätzung ab, die einem Sachverhalt in seinem objektiven Bezug zum lebenden Betrieb beizumessen ist.

²⁹ May S. 29 ff.

³⁰ May S. 46 ff.

Obwohl die angefangenen Arbeiten am Bilanzstichtag noch nicht selbständig veräusserlich sind, stellen sie für das Unternehmen ganz konkrete Nutzenpotentiale dar³¹, die ein Erwerber bei Weiterführung des Betriebes entschädigen würde. Damit erfüllen sie auch die Voraussetzungen, welche an die Determinante der Greifbarkeit gestellt werden.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die angefangenen Arbeiten als originäre immaterielle Vorräte, und damit eingeschlossen die unfertigen Dienstleistungen, alle Merkmale aufweisen, welche das Steuerrecht für die Aktivierung von Wirtschaftsgütern voraussetzt. Dass die Aufwendungen nicht in gegenständliche Leistungen fliessen, oder dass die Leistungen eigentumsrechtlich einem Dritten zustehen, beeinträchtigt, gleich wie das Nutzenpotential im Handelsrecht, auch den Wert des steuerrechtlichen Wirtschaftsgutes nicht.

Dass das Steuerrecht den eigenen Begriff der angefangenen Arbeiten neben demjenigen der Vorräten gebildet hat, beruht auf einer Verkennung des wirtschaftlichen Sachverhalts dieser Arbeiten und auf einem zu engen Begriffsverständnis der Position Vorräte.

In Art. 33 BdBST werden Vorräte als Waren bezeichnet. Zu diesen zählen nach Masshardt die industriellen, gewerblichen und landwirtschaftlichen Erzeugnisse, ferner Rohmaterialien, Halbfabrikate, fertige Fabrikate und für den Eigenverbrauch bestimmte Erzeugnisse³². Auch Känzig und die Autoren des Kommentars zum Zürcher Steuergesetz umschreiben den Begriff der Vorräte in diesem Sinne³³. Känzig erklärt zudem ausdrücklich, dass Dienstleistungsbetriebe keine Vorräte hätten³⁴.

³¹ Vgl. S. 63 ff.

³² Masshardt, Komm. N 1 f. zu Art. 33 BdBST.

³³ Känzig, Komm. 1982 N 35 und 120 zu Art. 22 WStB sowie Komm. 1962 N 3 zu Art. 49 Allgemeines WStB; Zch. Komm. N 111 und 218 zu § 19 lit. b StG ZH.

³⁴ Känzig, Komm. 1982 N 35 zu Art. 22 Abs. 1 lit. a WStB.

Das Steuerrecht betrachtet für die Aktivierungsfähigkeit von Vorräten, gleich wie Heinen und Streuli im Handelsrecht, sowohl die Gegenständlichkeit als auch die Eigentumsverhältnisse als massgeblich und schränkt den Begriff folglich auf die materiellen Vorräte ein. Es wendet nicht, wie im Handelsrecht von der vorherrschenden Lehre vertreten, für die Qualifizierung eine wirtschaftliche Betrachtungsweise an, nach welcher neben materiellen auch immaterielle Güter Vorräte bilden können³⁵.

Als Folge dieses engen Begriffsverständnisses ist das Steuerrecht gezwungen, den eigenen Begriff der angefangenen Arbeiten zu bilden. Diesem steht, wegen der weiteren handelsrechtlichen Umschreibung der Position Vorräte, kein deckungsgleicher, handelsrechtlicher Begriff gegenüber. Weil jedoch auch im Unternehmenssteuerrecht eine wirtschaftliche Betrachtungsweise anzuwenden ist³⁶, sollte dieses den engen Vorratsbegriff aufgeben und den weiten im Sinne der massgeblichen schweizerischen handelsrechtlichen Auffassung übernehmen. Dadurch könnte das Steuerrecht auf den eigenen Begriff der angefangenen Arbeiten in der Weise verzichten, als diese nicht gleichwertig zu den Vorräten, sondern als eine Art derselben auszuweisen wären.

In diesem Zusammenhang ist auch die von Känzig und den Autoren des Zürcher Kommentars vertretene Meinung abzulehnen, dass am Jahresende bewirkte Aufwendungen für unfertige Dienstleistungen nicht aktivierungsfähig sind. Diese Ansicht beruht auf einem falschen Verständnis des Imparitätsprinzips und verkennt das Wesen der Aktivierung. Aufwendungen für Dienstleistungen bilden keine Verluste, die nach dem Grundsatz der Imparität der laufenden Geschäftsperiode belastet werden müssen³⁷. Sie beinhalten vielmehr Gewinnchancen, die in dem Umfang aktivierungsfähig sind, als sie in Dienstleistungen als selbständig bewertbare

³⁵ Vgl. S. 28 und 65.

³⁶ Vgl. S. 94.

³⁷ A.A. Känzig, Komm. 1982 N 8 zu Art. 41 Abs. 2 WStB.

immaterielle Güter aufgehen³⁸. Mit der Aktivierung der Aufwendungen werden diese den durch sie bewirkten Erträgen zugeordnet, wodurch auch für Dienstleistungsgeschäfte ein Gewinn im kaufmännischen Sinne ermittelt wird.

Das Steuerrecht verlangt für originäre immaterielle Güter des Anlagevermögens keine Aktivierungspflicht³⁹. Das Aktivierungswahlrecht ist in diesen Fällen durch die problematische Nutzenzurechnung solcher Güter und nicht allein durch deren immaterielle Natur begründet. Es hat deshalb, mit der gleichen Begründung wie im Handelsrecht, nicht auch für die immateriellen Werte des Umlaufvermögens zu gelten⁴⁰.

Die angefangenen Arbeiten sind im Einkommenssteuerrecht als Vorräte aktivierungsfähig und sollten deshalb aktivierungspflichtig sein und zwar sowohl die körperlichen angefangenen Arbeiten als auch unfertige Dienstleistungen. Sie sollten in der steuerrechtlichen Jahresrechnung wie in der handelsrechtlichen unter einer separaten Bezeichnung in der Position Vorräte aufgeführt werden⁴¹.

Das Ergebnis, dass angefangene Arbeiten als immaterielle Vorräte steuerrechtlich aktivierungspflichtig sind, stimmt mit der in der BRD vertretenen Ansicht überein, wonach sich das Aktivierungsverbot für originäre immaterielle Werte auch im Steuerrecht lediglich auf das Anlagevermögen beziehe, während originäres immaterielles Umlaufvermögen aktivierungspflichtig sei⁴².

³⁸ A.A. Zch. Komm. N 106 zu § 19 lit. b StG ZH; Känzig, Komm. 1982 N 8 zu Art. 41 Abs. 2 WStB.

³⁹ Känzig, Komm. 1962 N 77 zu Art. 49 WStB; Kissling S. 137 f.

⁴⁰ Vgl. S. 67.

⁴¹ Vgl. S. 67.

⁴² Bühler/Scherpf S. 369, Knobbe-Keuk S. 61.

IV. Die Bewertung der angefangenen Arbeiten

1. Einleitung

Trotz der Bedeutung, welcher der Bewertung bei der Bilanzierung von Aktiven zukommt, legen die schweizerischen Steuergesetze bei der Einkommenssteuer für die Aktivierung von Vermögensgegenständen keine Wertmassstäbe fest⁴³. Als materiellrechtliche Konsequenz des Massgeblichkeitsprinzips hat das Steuerrecht einerseits die handelsrechtlichen Höchstwertvorschriften zu beachten⁴⁴. Andererseits gestattet es wegen des Periodizitätsprinzips im Gegensatz zum Handelsrecht keine beliebigen Tieferbewertungen.

Das Handelsrecht zieht bei den Bewertungsvorschriften eine obere, das Steuerrecht eine untere Grenze⁴⁵. Diese untere Grenze wird dadurch festgelegt, dass der steuerrechtlichen Erfolgsrechnung lediglich "geschäftsmässig begründete Aufwendungen" belastet werden dürfen⁴⁶.

Der Umfang der steuerrechtlich aktivierbaren Kosten hat wegen des Massgeblichkeitsprinzips in Uebereinstimmung mit den speziellen und den allgemeinen handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften zu stehen⁴⁷. So gilt auch im Steuerrecht das Niederstwertprinzip⁴⁸. Weiter kann der betriebswirtschaftliche Wert durch das Vorsichtsprinzip eingeschränkt werden, weil die

⁴³ Weber S. 129.

⁴⁴ Blumer/Graf S. 409 ff.; Cagianut/Höhn S. 147; Känzig, Komm. 1962 N 12 zu Art. 49 WStB; ders., Einzelbewertung, Festschrift S. 155; Weber S. 129; Zch. Komm. N 173 zu § 19 lit. b StG ZH.

⁴⁵ Blumer/Graf S. 409; Cagianut, ASA 37 S. 141 f.

⁴⁶ Vgl. S. 56.

⁴⁷ Känzig, Kostenrechnung, Festschrift S. 121.

⁴⁸ Känzig, Komm. 1962 N 64 zu Art. 49 WStB; Zch. Komm. N 289 zu § 19 lit. b StG ZH; Blumer/Graf S. 412 und 443.

Steuerbehörden den Steuerpflichtigen bei der Bewertung von Gütern zur Berücksichtigung der wirtschaftlichen Sachlage einen entsprechenden Ermessensspielraum zugestehen⁴⁹.

Der in Art 666 Abs. 1 OR festgelegte Kostenwert als Höchstwert ist von Kapitalunternehmen bei der Bewertung der Vorräte zwingend einzuhalten. Demgegenüber können Personenunternehmen im Handelsrecht die Vorräte zum Geschäftswert ausweisen, der allenfalls höher als der Kostenwert sein kann⁵⁰. Die Steuerbehörde darf wegen des Grundsatzes der Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen auch bei den nach allgemeinem Buchführungsrecht Bilanzierenden keine Bewertungen verlangen, die über die aktienrechtlichen Werte hinausgehen⁵¹.

Aus diesem Grund wird bei der Besprechung der Bewertungsmassstäbe keine Unterteilung der Bewertung nach Aktienrecht und nach allgemeinem Buchführungsrecht vorgenommen. Hingegen wird immer darauf hingewiesen, in welchem Umfang den nach allgemeinem Buchführungsrecht Bilanzierenden ein steuerrechtliches Bewertungswahlrecht in der Differenz zwischen dem aktienrechtlichen Wert und dem allenfalls höheren Geschäftswert zusteht. Dieser ist wegen des Massgeblichkeitsprinzips von der Steuerbehörde anzuerkennen⁵².

Grosse Bedeutung kommt auch im Steuerrecht dem Bewertungswahlrecht von seiten des Steuerpflichtigen nicht zu, da ja die nach allgemeinem Buchführungsrecht Bilanzierenden i.d.R. die aktienrechtlichen Bewertungsvorschriften einhalten⁵³.

⁴⁹ Kissling S. 150; Reich S. 47.

⁵⁰ Vgl. S. 81 f.

⁵¹ Vgl. S. 53 f.

⁵² Gl.A. Sommer S. 131.

⁵³ Vgl. S. 42.

Wirkung kann dem Bewertungswahlrecht in jenen Fällen zukommen, in welchen die Steuerbehörde zu prüfen hat, ob der ausgewiesene Geschäftswert Ueberbewertungen beinhaltet. Denn sie hat eine zur Steuerveranlagung eingereichte Jahresrechnung zu korrigieren, sowohl wenn die steuerrechtlichen Tiefstwerte unterschritten, aber auch wenn die handelsrechtlichen Höchstwerte überschritten werden⁵⁴.

2. Die Bewertung zu den Herstellungskosten

Die angefangenen Arbeiten sind beim Jahresabschluss im Steuerrecht als Vorräte zu bewerten. Diese müssen grundsätzlich zu den Herstellungskosten ausgewiesen werden⁵⁵. Ist hingegen der Marktwert tiefer als der Kostenwert, so ist wegen des Niederstwertprinzips der tiefere Wert massgebend⁵⁶. Die Bewertung zu den Herstellungskosten richtet sich einerseits nach der aktienrechtlichen Höchstwertvorschrift für Vorräte von Art. 666 OR und leitet sich andererseits als Mindestwertvorschrift aus der betriebswirtschaftlichen Betrachtungsweise her⁵⁷.

Der Umfang der steuerrechtlichen Herstellungskosten stimmt mit der handelsrechtlichen Wertermittlungsmethode überein⁵⁸. Zu den Herstellungskosten zählen wiederum die direkt zurechenbaren Material- und Fertigungseinzelkosten, anteilige Material- und

⁵⁴ Cagianut/Höhn S. 147; Zch. Komm. N 429 zu § 19 lit. b StG ZH.

⁵⁵ Blumer/Graf S. 412 f. und 442 ff.; Cagianut/Höhn S. 148; Frischkopf S. 117; Känzig, Komm. 1962 N 63 f. zu Art. 49 WStB; Sommer S. 68; Zch. Komm. N 219 zu § 19 lit. b StG ZH; Zch. Komm. EB N 224a zu § 19 lit. b StG ZH.

⁵⁶ Vgl. S. 102.

⁵⁷ Vgl. S. 36 und 56.

⁵⁸ Weber S. 142.

anteilige Fertigungsgemeinkosten sowie allfällige Sonderkosten⁵⁹.

Es ist auch im Einkommenssteuerrecht wie im Handelsrecht unklar, ob bei Personenunternehmen der Unternehmerlohn und die Eigenkapitalzinsen in den Herstellungskosten aktivierungsfähig sind, bzw. vom Steuerpflichtigen aktiviert werden müssen. Dieser Frage kommt im Einkommenssteuerrecht wegen den Mindestwertvorschriften grössere Bedeutung als im Handelsrecht zu. Eine ausführliche Erörterung des Problems erfolgt im 7. Kapitel.

Bei der Besprechung der Herstellungskosten im Handelsrecht wurde ausgeführt, dass im voraus entstandene Verkaufskosten, welche durch den Geschäftsabschluss entstanden sind und wie sie im Zusammenhang mit angefangenen Arbeiten häufig vorkommen dürften, als Sonderkosten in den Herstellungskosten aktivierungsfähig sind⁶⁰.

Im Steuerrecht sind alle aktivierungsfähigen Kosten grundsätzlich aktivierungspflichtig. Die Verkaufskosten zählen zu den Vertriebsgemeinkosten und sind als solche i.d.R. in den Herstellungskosten nicht aktivierungsfähig. Aus Gründen der Rechtsgleichheit darf der Steuerpflichtige von der Steuerbehörde nicht zur Aktivierung von Verkaufskosten angehalten werden. Hingegen sollte ihm ein Bewertungswahlrecht in dem Sinne eingeräumt werden, dass, wenn er die Kosten handelsrechtlich aktiviert, diese auch steuerlich erfasst werden.

Die eidgenössische Steuerverwaltung gewährt den Steuerpflichtigen, die ein mengenmässig vollständiges Inventar führen und der Veranlagungsbehörde genügend Angaben über die Anschaffungs- und Herstellungskosten bzw. über den Marktwert liefern,

⁵⁹ Känzig, Komm. 1982 N 29 ff. zu Art. 22 WStB; Zch. Komm. N 152 ff. zu § 19 lit. b StG ZH; für eine ausführliche Darstellung vgl. S. 71 ff.

⁶⁰ Vgl. S. 76.

generell die Bildung einer steuerfreien Risikorückstellung auf dem Warenlager bis zu 33 1/3 % vom Höchstwert nach Art. 666 OR⁶¹. Diese Praxis wird auch von den meisten Kantonen anerkannt. Solche Risikorückstellungen sollte die Steuerverwaltung auch auf dem Inventarwert der angefangenen Arbeiten anerkennen, wenn die Steuerpflichtigen diese durch ein vollständiges Inventar nachweisen.

3. Die Bewertung zu den Selbstkosten

In dem erwähnten Entscheid des Verwaltungsgerichtes des Kantons Zürich von 1982 wurde festgelegt, dass angefangene Arbeiten eines selbständig Erwerbenden mit den Selbstkosten zu aktivieren sind⁶². In der Begründung wird auf den Kommentar zum Zürcher Steuergesetz verwiesen, wo im Zusammenhang mit der Behandlung des Eigenhonorars ohne nähere Erläuterung die Selbstkosten als aktivierungspflichtig angegeben werden⁶³.

Nach den aktienrechtlichen Bewertungsvorschriften ist die Aktivierung der Selbstkosten grundsätzlich nicht zulässig⁶⁴. Ausnahmen sind allenfalls bei Mehrjahresprojekten möglich⁶⁵. Die Steuerbehörde darf deshalb die Bewertung der angefangenen Arbeiten höchstens zu den Herstellungskosten verlangen und zwar sowohl bei den nach Aktienrecht als auch bei den nach allgemeinem Buchführungsrecht Bilanzpflichtigen⁶⁶. Diese sind jedoch ihrerseits berechtigt, die Selbstkosten in der Jahresrechnung aufzuführen, falls der Geschäftswert der angefangenen Arbeiten

⁶¹ Vgl. S. 57 f.

⁶² Vgl. S. 90 f.; RB 1983 Nr. 37 = StE 1984 B 23.43.1 Nr. 1 ZH.

⁶³ Zch. Komm. N 113 und 121 zu § 19 lit. b StG ZH.

⁶⁴ Vgl. S. 77.

⁶⁵ Vgl. 9. Kapitel.

⁶⁶ Vgl. S. 53 f.

den Wert der Selbstkosten aufweist. Sie besitzen im betreffenden Umfang ein Bewertungswahlrecht, das von den Steuerbehörden wegen des Massgeblichkeitsprinzips anzuerkennen ist.

Das Ergebnis steht in Uebereinstimmung mit den Kommentaren Känzig und Masshardt, die für Vorräte lediglich die Herstellungskosten als aktivierungspflichtig angeben⁶⁷. Die im Kommentar zum Zürcher Steuergesetz vertetene Auffassung, wonach die Steuerbehörde bei Selbstständigerwerbenden die Aktivierung von Beständen und damit der angefangenen Arbeiten zu den Selbstkosten verlangen kann, ist abzulehnen. Sie steht auch im Widerspruch zu den übrigen Ausführungen, welche die Autoren zur Bewertung der Vorräte machen.

4. Die Bewertung unter Ausweis eines Gewinnanteils

Im Aktienrecht ist die Möglichkeit der vorzeitigen Ertragsrealisation durch den Ausweis eines Gewinnanteils wegen der Höchstwertvorschrift von Art. 666 OR grundsätzlich nicht zulässig. Als materiellrechtliche Konsequenz des Massgeblichkeitsprinzips, des Grundsatzes der Rechtsgleichheit sowie des steuerrechtlichen Realisationsprinzips ist das Steuerrecht wie bei der Aktivierung der Selbstkosten an die aktienrechtliche Bewertungsvorschrift gebunden. Für die steuerrechtliche Behandlung von Mehrjahresprojekten, bei denen Ausnahmen möglich sind, wird wiederum auf das 9. Kapitel verwiesen.

Ist der Geschäftswert angefangener Arbeiten höher als der Kostenwert, so können die nach allgemeinem Buchführungsrecht Bilanzierenden den höhern Wert ausweisen. Dieser ist von den Steuerbehörden anzuerkennen. Er kann die Herstellungskosten und einen Gewinnanteil, bei fast fertigen Leistungen die Selbstkosten und einen Gewinnanteil umfassen⁶⁸.

⁶⁷ Känzig, Komm. 1962 N 27 und N 64 zu Art. 49 WStB; Masshardt, Komm. N 3 zu Art. 33 BdBSt.

⁶⁸ Vgl. S. 81 f.

V. Auswirkungen der Bilanzierung angefangener Arbeiten

Die Auswirkungen, die sich durch die Aktivierung angefangener Arbeiten auf den steuerbaren Gewinn der Geschäfts- und der Realisationsperiode ergeben, entsprechen denjenigen Folgen, die für den handelsrechtlichen Gewinn aufgezeigt worden sind. In der Geschäftsperiode wird ein um den aktivierten Betrag höherer Gewinn, in der Realisationsperiode ein entsprechend kleinerer ausgewiesen⁶⁹.

In einkommenssteuerrechtlicher Hinsicht wird somit das Steuerjahr, für welches das Geschäftsjahr als Bemessungsperiode dient, wegen des höheren Gewinnes stärker belastet. Umgekehrt ist in dem Steuerjahr, für welches die Realisationsperiode als Bemessungsperiode gilt, ein entsprechend kleinerer Gewinn zu versteuern. Die Auswirkungen der Aktivierung sind während der Lebensdauer eines Unternehmens gering, wenn der Bestand der angefangenen Arbeiten bei den einzelnen Jahresabschlüssen konstant ist. Sie zeigen sich hingegen bei stark schwankenden Beständen und v.a. bei der Auflösung eines Unternehmens, weil dann der Liquidationsgewinn im Umfang der bereits aktivierten Leistungen kleiner ausfällt.

Eine weitere Folge der Bilanzierung angefangener Arbeiten liegt darin, dass durch die Aktivierungspflicht von angefangenen Dienstleistungen auch Dienstleistungsbetriebe steuerrechtlich verpflichtet werden, den Gewinn aus ihren Leistungen nach kaufmännischen Grundsätzen auszuweisen, anstatt dass sie diesen in der Form einer Einnahmen-Ausgaben Rechnung ermitteln können, wie es nach der bestehenden Praxis zulässig ist. Durch die Aktivierung von unfertigen Dienstleistungen wird es solchen Betrieben verwehrt, unkontrollierbare stille Reserven auf ihren "Vorräten" zu bilden und mittels entsprechend terminierter Rechnungsstellung den steuerbaren Reingewinn nach eigenem Ermessen auf die einzelnen Geschäftsjahre zu verteilen. Die

⁶⁹ Vgl. S. 83 f.

bestehende Praxis widerspricht sowohl dem Grundsatz der periodengerechten Gewinnbesteuerung als auch dem Postulat der Rechtsgleichheit.

VI. Die Bilanzierung des Absatzgeschäftes

Das mit den angefangenen Arbeiten verbundene obligatorische Rechtsverhältnis bildet, in Anlehnung an die handelsrechtliche Betrachtungsweise, auch im Einkommenssteuerrecht grundsätzlich keinen aktivierungsfähigen Tatbestand⁷⁰. Ist jedoch ersichtlich, dass aus der Leistungsverpflichtung Verluste entstehen, und werden diese in der Handelsbilanz durch Rückstellungen aufgefangen, so anerkennt auch das Steuerrecht diese Rückstellungen, sofern sie geschäftsmässig notwendig und steuerrechtlich begründet sind⁷¹. Die Steuerbehörden anerkennen Rückstellungen, die im Rahmen des kaufmännischen Ermessens festgelegt werden, während offensichtlich übermässige Rückstellungen wegen des Periodizitätsprinzips korrigiert werden⁷².

Es ist auch im Steuerrecht zu beachten, dass Risiken aus dem den angefangenen Arbeiten zugrunde liegenden Absatzgeschäft wegen der zwingenden Anwendung des Niederstwertprinzips vorerst durch die Bewertung der angefangenen Arbeiten aufzufangen sind. Rückstellungen sind nur für zukünftige Verluste zu bilden, welche die aktivierungsfähigen Kosten übersteigen. Ansonsten wird den Risiken möglicherweise doppelt Rechnung getragen, nämlich einerseits bei der Bewertung der Vorräte und andererseits durch die zusätzliche Bildung von Rückstellungen, die geschäftsmässig nicht notwendig und steuerrechtlich nicht begründet sind.

⁷⁰ Bühler/Scherpf S. 419; Zch. Komm. N 310 zu § 19 lit. b StG ZH.

⁷¹ Blumer/Graf S. 452 ff.; Lenhard S. 86 f. und S. 174 ff.; Höhn S. 181; Känzig, Komm. 1982 N 131 ff. zu Art. 22 WStB sowie Komm. 1962 N 174 zu Art. 49 WStB; Zch. Komm. N 251, 313 und 363 ff. zu § 19 lit. b StG ZH.

⁷² Weber S. 163; BGE ASA 41 S. 131 f.

VII. Ergebnisse

Im 5. Kapitel wird gezeigt, wie angefangene Arbeiten aufgrund der allgemeinen steuerrechtlichen Gewinnermittlungsgrundsätze beim Jahresabschluss zu behandeln sind.

1. Bei Anwendung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise bilden angefangene Arbeiten auch im Einkommenssteuerrecht aktivierungspflichtige immaterielle Vorräte. Dies gilt sowohl für körperliche angefangene Arbeiten als auch für unfertige Dienstleistungen.
2. Im Steuerrecht sollte auf den eigenen und den Vorräten gleichwertigen Begriff der angefangenen Arbeiten verzichtet werden. Angefangene Arbeiten sollten in der steuerrechtlichen Jahresrechnung unter den Vorräten mit spezieller Bezeichnung aufgeführt werden.
3. Die Bewertung der angefangenen Arbeiten hat im Einkommenssteuerrecht wegen des Massgeblichkeitsprinzips und dem Postulat der Gleichbehandlung aller Steuersubjekte grundsätzlich nach der aktienrechtlichen Vorschrift von Art. 666 OR zu erfolgen, und zwar sowohl gegenüber den nach Aktienrecht als auch gegenüber den nach allgemeinem Buchführungsrecht Bilanzierenden. Danach dürfen die Steuerbehörden die Bewertung der angefangenen Arbeiten höchstens zu den Herstellungskosten bzw. zu einem allenfalls tieferen Tageswert verlangen.

Weil die steuerrechtlichen Bewertungsregeln wegen des Periodizitätsprinzips Mindestwertvorschriften sind, sind die Steuerpflichtigen verpflichtet, die entsprechenden Werte auch auszuweisen, d.h. allfällige handelsrechtlich zulässige Tieferbewertungen werden von den Veranlagungsbehörden aufgerechnet.

4. Auf dem Bestand der angefangenen Arbeiten sollten die Steuerbehörden die bei Vorräten anerkannten Risikorückstellungen gewähren. Die Steuerpflichtigen sollten bei entsprechender Praxis berechtigt sein, bei einem vollständigen Inventar auf den angefangenen Arbeiten Risikorückstellungen bis zu 33 1/3% vom Höchstwert nach Art. 666 OR bilden zu dürfen.
5. Weisen Personenunternehmen angefangene Arbeiten zu einem höhern Wert als die Herstellungskosten aus, wozu sie im allgemeinen Buchführungsrecht im Rahmen der Bewertung zum Geschäftswert berechtigt sind, so ist dieser Wert wegen des Massgeblichkeitsprinzips von den Steuerbehörden anzuerkennen. Den Steuerpflichtigen steht in solchen Fällen in der Differenz zwischen den Herstellungskosten und dem höheren Geschäftswert ein Bewertungswahlrecht zu. Umgekehrt haben auch im Einkommenssteuerrecht die nach allgemeinem Buchführungsrecht Bilanzierenden bei der Bestimmung des Geschäftswertes das Niederstwertprinzip einzuhalten.
6. Drohende Verluste aus dem obligatorischen Rechtsgeschäft sind nach dem Imparitätsprinzip der steuerrechtlichen Jahresrechnung des Geschäftsjahres zu belasten. Die Aufwendungen werden steuerrechtlich insoweit anerkannt, als sie geschäftsmässig begründet sind.

Bei der Berücksichtigung zukünftiger Verluste aus dem Absatzgeschäft ist zu beachten, dass die Risiken wegen der zwingenden Anwendung des Niederstwertprinzips, gleich wie im Handelsrecht, vorerst im Rahmen der Bewertung der angefangenen Arbeiten aufzufangen sind und nur für Verluste, welche die aktivierungsfähigen Kosten übersteigen, Rückstellungen zu bilden sind. Wird dieser Zusammenhang nicht beachtet, so besteht die Möglichkeit, dass den Risiken doppelt Rechnung getragen wird, nämlich sowohl im Rahmen der Bewertung der angefangenen Arbeiten als auch durch die zusätzliche Bildung von Rückstellungen, wodurch allenfalls

steuerrechtlich nicht zulässige stille Reserven gebildet werden.

6. Kapitel: Abgrenzungen der angefangenen Arbeiten

I. Einleitung

Nachdem im 5. Kapitel dargelegt wird, dass die angefangenen Arbeiten auch im Steuerrecht Vorräte darstellen und als solche behandelt werden sollten, werden sie im 6. Kapitel von verwandten Tatbeständen abgegrenzt. Es wird untersucht, wodurch sie sich von fertigen Arbeiten unterscheiden. Weiter wird gezeigt, weshalb die angefangenen Arbeiten keine Forderungen und auch keine Anwartschaften sind und wie An- bzw. Vorauszahlungen, die von Kunden für angefangene Arbeiten geleistet werden, zu behandeln sind.

II. Abgrenzung von den fertigen Arbeiten

Sowohl in dieser Arbeit als auch in der Literatur und Judikatur wird immer von angefangenen und i.d.R. nicht von fertigen Arbeiten gesprochen. Fertige Arbeiten sind die angefangenen Arbeiten nach ihrer Fertigstellung. Weshalb die Einschränkung auf die angefangenen Arbeiten erfolgt und diesen und nicht den fertigen Arbeiten Bedeutung zukommt, soll im folgenden gezeigt werden.

Voraussetzung für fertige Arbeiten ist, dass die Erzeugnisse nach ihrer Fertigstellung beim Hersteller aufbewahrt und nicht direkt dem Besteller abgeliefert bzw. vom Auftraggeber übernommen werden. Denn dadurch würde der Anspruch auf die Gegenleistung entstehen und die Arbeiten müssten nach dem Realisationsprinzip in der Buchhaltung mit dem vollen Ertrag als Forderungen erfasst werden¹.

¹ Vgl. S. 48 und 115 ff.

Dienstleistungen sind wegen ihrer Art nicht lagerfähig². Buchhalterisch können sich keine fertigen Dienstleistungen bilden. Mit der gehörigen Ausführung entsteht bei ihnen der Anspruch auf das Entgelt, so dass sie mit der Beendigung in Forderungen übergehen³.

Körperliche angefangene Arbeiten, die fertig erstellt sind, bilden für die Zeitspanne bis zu ihrer Abnahme durch den Besteller fertige Arbeiten. Auch die körperlichen Arbeiten werden wie die Dienstleistungen lediglich auf Bestellung ausgeführt⁴. Es ist deshalb davon auszugehen, dass i.d.R. Fertigerstellung und Ablieferung zeitlich zusammenfallen und der Phase, in welcher sie fertige Arbeiten bilden, keine Bedeutung zukommt⁵. Folglich entsteht auch bei den körperlichen angefangenen Arbeiten mit der Fertigerstellung i.d.R. der Anspruch auf die Gegenleistung, weshalb sie nach dem Realisationsprinzip ab diesem Zeitpunkt ebenfalls als Forderungen auszuweisen sind.

Sollten ausnahmsweise fertige Arbeiten beim Jahresabschluss zu bilanzieren sein, so wären diese als "fertige Arbeiten" unter den Vorräten aufzuführen.

Der Unterteilung angefangene und fertige Arbeiten kommt buchhalterisch keine wesentliche Bedeutung zu, weil beide Arten zu den Vorräten zu zählen und nach den gleichen Grundsätzen zu bewerten sind. Die angefangenen Arbeiten entsprechen den Halbfabrikaten, die fertigen Arbeiten den Fertigfabrikaten.

Von den fertigen Arbeiten klar zu trennen sind solche Arbeiten, die fertigerstellt und vom Besteller abgenommen sind, für die

² Vgl. S. 23 f.

³ Vgl. S. 115 ff.

⁴ Vgl. S. 25.

⁵ Bei Bauten hat nach SIA-Norm 158 Abs. 2 die Abnahme des Werkes innert Monatsfrist nach Fertigerstellung zu erfolgen. Vgl. S. 165.

jedoch die Rechnungsstellung bewusst verzögert wird. Dadurch wird der Realisationszeitpunkt nicht aufgeschoben, da die Rechnungsstellung die Forderung nicht begründet, sondern lediglich ein (widerlegbares) Indiz für ihr Entstehen ist⁶. Solche Arbeiten bilden Forderungen, die beim Jahresabschluss mit dem gesamten Ertrag, inkl. des Gewinnes, zu bilanzieren sind⁷.

III. Abgrenzung von den Forderungen

Unfertige Dienstleistungen, angefangene Bauten auf fremdem Boden oder auch begonnene Herstellungsaufträge werden in der Literatur buchhalterisch als Forderungen⁸, als Guthaben⁹ oder auch als "besonders geartete Forderungen"¹⁰ bezeichnet¹¹. Diese Qualifikationen stehen im Gegensatz zu der in dieser Arbeit vertretenen Ansicht, wonach angefangene Arbeiten originäre immaterielle Vorräte bilden. Die Abgrenzung der angefangenen Arbeiten von den Forderungen ist deshalb von Bedeutung, weil diese zu Ertragswerten inkl. des Gewinnes, jene zu Kostenwerten zu bilanzieren sind.

Für die Abgrenzung der angefangenen Arbeiten von den Forderungen gilt es zu beachten, dass der zivilrechtliche Begriff der Forderung weiter als der buchführungsrechtliche ist¹².

⁶ Leffson S. 240.

⁷ Gl. Zch. Komm. N 39-42 zu § 71 StG ZH; Zch. Komm. EB N 224 a zu § 19 lit. b StG ZH.

⁸ Heinen S. 249; Bühler/Scherpf S. 423; Adler/Düring/Schmaltz N 122 zu § 151 AktG; Olfert/Ehrweiser/Welter S. 81; Revisionshandbuch 2.2 S. 43 und 59; Renggli, Der Schweizer Treuhänder 1/1985 S. 380.

⁹ Känzig, Komm. 1982 N 35 zu Art. 22 WStB.

¹⁰ Wirke, DB 1973 S. 1567.

¹¹ Vgl. S. 159 ff., wo die Ursachen dieser Qualifikation für Bauten auf fremdem Boden aufgezeigt wird.

¹² Schäfer S. 8.

Zivilrechtlich verpflichten sich die Parteien mit dem Abschluss eines obligatorischen Vertrages zu Leistung und Gegenleistung und begründen damit die Forderungen und Verpflichtungen¹³.

Im Buchführungsrecht wird bei zweiseitigen Rechtsgeschäften i.d.R. nicht auf die zivilrechtliche Betrachtungsweise abgestellt und der Vertragsabschluss in Form einer Forderung und einer Verpflichtung verbucht. Der Erbringer der Leistung bucht bei einem vollkommen zweiseitigen Rechtsgeschäft erst die einseitige Vertragserfüllung als Forderung¹⁴. Bei solchen Rechtsgeschäften wird unterstellt, dass sich Leistung und Gegenleistung, bzw. Forderung und Verpflichtung vorerst ausgleichen¹⁵. Das "Gleichgewicht" wird durch die einseitige Erfüllung der zur primären Leistung verpflichteten Partei aufgehoben. Diese erwirbt mit dem Erbringen ihrer Leistung einen festen und durchsetzbaren Anspruch auf die Gegenleistung, was in Uebereinstimmung mit dem Realisationsprinzip als buchhalterischer Tatbestand für das Entstehen der Forderung aus einem Absatzgeschäft angesehen wird¹⁶.

Die Autoren, welche angefangene Arbeiten als Forderungen bezeichnen, verkennen, dass sich diese gerade dadurch auszeichnen, dass sie noch unfertig sind und dass das Unternehmen seine Leistung noch nicht vertragsgerecht erfüllt und damit den Anspruch auf die Gegenleistung noch nicht erworben hat. Im buchführungsrechtlichen Sinne bilden sie deshalb keine Forderungen, sondern sie beinhalten die Merkmale, welche Vorräte auszeichnen¹⁷.

¹³ von Tuhr/Peter S. 11; Guhl/Merz/Kummer S. 9ff.; Schönenberger/Jäggi, Komm. N 118 zu Art. 1 OR.

¹⁴ Blumer S. 94 und 172 f.; Käfer, Komm. N 307 zu Art. 957 OR.

¹⁵ Käfer, Komm. N 307 zu Art. 957 OR.

¹⁶ Käfer, Komm. N 309 zu Art. 957 OR; Schäfer S. 12; vgl. S. 48.

¹⁷ Vgl. S. 26 ff.

Bei angefangenen Arbeiten aus Werkverträgen stimmt diese Bilanzierungspraxis mit Art. 372 OR überein. Bei solchen Verträgen entsteht der Rechtsanspruch auf das Entgelt mit der Ablieferung des Werkes¹⁸.

Es ist im Zusammenhang mit der Abgrenzung der angefangenen Arbeiten von den Forderungen zu fragen, ob die dargestellte Betrachtungsweise auch für Dienstleistungen gilt, denen ein Auftragsverhältnis zugrunde liegt.

Bei Dienstleistungen verspricht der Beauftragte i.d.R. nicht einen Erfolg, sondern lediglich ein Tätigwerden im Interesse des Auftraggebers¹⁹. Es ist deshalb zu überlegen, ob nicht in solchen Fällen buchhalterische Forderungen sukzessive im Umfang des Tätigwerdens entstehen und angefangene Dienstleistungen damit Forderungen und keine Vorräte darstellen, zumal sowohl der Auftraggeber als auch der Beauftragte ein jederzeitiges Kündigungsrecht besitzen²⁰.

Obwohl der Beauftragte nicht einen Erfolg schuldet, hat er für getreue und sorgfältige Ausführung des ihm übertragenen Geschäftes einzustehen²¹. Sein Anspruch auf das Entgelt setzt gehörige Erfüllung des Auftrages voraus²². Zudem hat der Beauftragte i.d.R. vorzuleisten²³ und bei Unmöglichkeit der Ausführung entfällt sein Anspruch auf Entgelt²⁴.

¹⁸ Gl. RB 1960 Nr. 94; vgl. S. 164 f.

¹⁹ Bucher S. 161.

²⁰ Art. 404 OR.

²¹ Art. 398 OR i.V.m. Art. 321 e OR.

²² Gautschi, Der einfache Auftrag N 4 a zu Art. 404 OR; Becker, Komm. N 21 zu Art. 395 OR.

²³ Oser/Schönenberger, Komm. N 18 zu Art. 394 OR.

²⁴ Becker, Komm. N 12 zu Art. 402 OR.

Angesichts dieser Rechtslage entstehen auch bei Dienstleistungen die Forderungen im buchhalterischen Sinne nicht sukzessive, sondern erst nach der gehörigen Erfüllung und der Beendigung des Auftrages mit dem festen Anspruch auf das Entgelt²⁵. Die vorher bewirkten Leistungen stellen folglich ebenfalls immaterielle Vorräte dar²⁶, die mit den zurechenbaren Kosten in der Jahresrechnung aufzuführen sind.

IV. Abgrenzung von den Anwartschaften

In einem Entscheid des Verwaltungsgerichtes des Kantons Zürich wird das zukünftige Einkommen eines Arztes aus angefangenen Arbeiten als Anwartschaft sui generis bezeichnet, die buchhalterisch und steuerlich eine Spezialbehandlung erfahren könne²⁷.

Der Begriff der Anwartschaft ist ein solcher des Zivilrechts. Unter einer Anwartschaft wird "die Rechtsposition eines schwebend Berechtigten bei einem schwebend wirksamen Rechtsgeschäft" verstanden²⁸.

Im Buchführungsrecht wird der Begriff der Anwartschaft nicht verwendet²⁹. Auch in der Literatur zum Steuerrecht wird die Ansicht vertreten, dass Anwartschaften als erst zukünftig wirksam werdende Rechte mit noch ungewissem Eintritt weder als Einkommen bzw. als Gewinn, noch als Vermögen steuerbar sind³⁰.

²⁵ Gl. ZR 81 Nr. 99 = Zbl. 83 S. 316; StE 1984 B 23.43.1 Nr. 2 BE.

²⁶ Gl.A. Leffson S. 239 f. und 243 f.

²⁷ Vgl. S. 91; ZR 81 Nr. 99 = ZBl. Nr. 83 S. 316.

²⁸ Lexikon des Rechts, Band I, Allgemeines Recht, Schuldrecht, Sachenrecht S. 25; gl. Guhl/Merz/Kummer S. 53.

²⁹ Der Begriff der Anwartschaft findet sich in den Kommentaren Käfer und Bossard nicht.

³⁰ Zch. Komm. N 12 zu VB § 19 lit. b StG ZH; Bosshardt S. 174.

Mit dem Abschluss des den angefangenen Arbeiten zugrunde liegenden Vertrages entstehen zwischen den Vertragsparteien die vereinbarten obligatorischen Forderungen und Verpflichtungen, und es bestehen keine Anwartschaften. Im Buchführungsrecht bilden angefangene Arbeiten Vorräte, weil die Verbuchung des zukünftigen Gewinnes an die Beendigung der Arbeiten und an die Entstehung der buchhalterischen Forderung geknüpft ist³¹.

Entgegen dem einleitend aufgeführten Entscheid handelt es sich bei den angefangenen Arbeiten weder um zivilrechtliche Anwartschaften sui generis noch um irgendwelche "buchführungsrechtlich aktivierbare Anwartschaften".

V. Abgrenzung von den An- und Vorauszahlungen

An- und Vorauszahlungen von Kunden sind Vorleistungen für noch nicht oder nur teilweise erbrachte und für noch nicht abgerechnete Lieferungen und Leistungen³². Bei solchen Zahlungen handelt es sich i.d.R. um reine Finanzierungsvorgänge, mit denen noch keine Ertragsrealisierung verbunden ist und die deshalb unter dem kurzfristigen Fremdkapital auszuweisen sind³³.

Die Ertragsrealisation ist auch bei An- oder Vorauszahlungen an die einseitige Leistungserfüllung geknüpft, weil erst dadurch das Herstellungsrisiko für den Hersteller entfällt und der Anspruch auf die Gegenleistung entsteht³⁴.

³¹ Vgl. S. 47 f. und 115 f.

³² Revisionshandbuch 2.2 S. 37. Unter Anzahlungen werden Teilzahlungen, unter Vorauszahlungen dagegen Vollzahlungen verstanden. Adler/Düring/Schmaltz N 135 zu § 151 AktG.

³³ Käfer, Komm. N 301 zu Art. 960 OR; Revisionshandbuch 2.2 S. 37; Blumer S. 29 und 316; Zch. Komm. N 224 und 310 ff. zu § 19 lit. b StG ZH; Friedrich S. 27.

³⁴ Stapper S. 55.

Diese Betrachtungsweise hat auch für An- bzw. Vorauszahlungen, die im Zusammenhang mit angefangenen Arbeiten geleistet werden, zu gelten. Ob Ausnahmen bei Mehrjahresprojekten allenfalls gerechtfertigt sind, wird im 9. Kapitel bei der Besprechung angefangener Bauten auf fremdem Boden dargestellt.

VI. Ergebnisse

Im 6. Kapitel wird gezeigt, weshalb die angefangenen Arbeiten Vorräte und keine andern Tatbestände sind, als welche sie fälschlicherweise oft bezeichnet werden.

1. Angefangene Arbeiten gehen i.d.R. mit ihrer Beendigung in Forderungen und nicht in fertige Arbeiten über. Bei den Dienstleistungen ergibt sich dies aus deren Art. Sie sind nicht lagerfähig und der Anspruch auf das Entgelt entsteht mit der gehörigen Erfüllung. Die körperlichen angefangenen Arbeiten werden nach der Fertigerstellung i.d.R. ebenfalls dem Besteller unmittelbar abgeliefert, wodurch auch sie in Forderungen übergehen.
2. Angefangene Arbeiten bilden buchhalterisch keine Forderungen, weil solche erst mit dem gehörigen Abschluss der Leistung, dem Uebergang des Risikos auf den Besteller und dem Anspruch auf die Gegenleistung entstehen. Diese Betrachtungsweise gilt auch für angefangene Dienstleistungen. Zudem sind angefangene Arbeiten keine Anwartschaften, auch nicht solche sui generis.
3. An der Qualifikation der angefangenen Arbeiten als originäre immaterielle Vorräte bewirken auch geleistete An- bzw. Vorauszahlungen von Kunden grundsätzlich keine Änderung, weil das Herstellungsrisiko trotz der Zahlungen i.d.R. weiterhin beim Hersteller verbleibt. Die Anzahlungen sind zu passivieren und erst mit dem Abschluss der Leistung erfolgswirksam auszuweisen.

III. TEIL: BESONDERE PROBLEME

7. Kapitel: Die Aktivierung des Unternehmereinkommens in angefangenen Arbeiten

I. Einleitung

Dienstleistungen und Herstellungsaufträge werden vielfach von kleinen oder mittleren Unternehmen erbracht. Zu diesen zählen auch die Angehörigen der freien Berufe wie Anwälte, Aerzte, Zahnärzte, Architekten, Ingenieure u.a., die häufig Träger angefangener Arbeiten sind¹. In solchen Unternehmen arbeitet der Geschäftsinhaber oft unmittelbar im Herstellungsbereich mit, so dass die Kosten seiner Tätigkeit direkt angefangenen Arbeiten als Kostenträger belastet werden können. Bei Personenunternehmen ist in der Literatur unklar, ob das Unternehmereinkommen beim Jahresabschluss anteilig in angefangenen Arbeiten aktivieren werden kann bzw. aktivieren werden muss. Bei Kapitalgesellschaften stellt sich das Problem deshalb nicht, weil die juristische Person Rechtsträger des Unternehmens ist, der Unternehmer als Dritter gilt und sein Lohn im Zusammenhang mit angefangenen Arbeiten als normaler Aufwand zu behandeln ist².

Die angesprochene Frage spielt im Handelsrecht nicht dieselbe Rolle wie im Einkommenssteuerrecht wegen den Mindestwertvorschriften. Das Einkommen des Unternehmers kann gerade bei den freien Berufen ein wesentlicher Kostenfaktor sein, so dass mit seiner Aktivierung bzw. mit der Nichtaktivierung das Geschäftseinkommen insgesamt massgeblich beeinflusst wird. Im 7. Kapitel wird besprochen, wie das Unternehmereinkommen aufgrund der allgemeinen Gewinnermittlungsregeln in die angefangenen

¹ Vgl. S. 31.

² Vgl. S. 73 f.

Arbeiten einzubeziehen ist.

Als Voraussetzung für die folgenden Erörterungen wird vorerst der Begriff des Unternehmereinkommens dargestellt. Anschliessend werden anhand von einfachen Beispielen die Auswirkungen aufgezeigt, die mit seiner Aktivierung bzw. mit der Nichtaktivierung verbunden sind.

Es macht den Anschein, dass die Ansichten über die Aktivierungsfähigkeit des Unternehmereinkommens gerade im Steuerrecht von der buchtechnischen Behandlung beeinflusst worden sind. Deshalb wird auch gezeigt, wie bei Einzelunternehmen und bei Personengesellschaften das Unternehmereinkommen verbucht wird und welche Auswirkungen sich daraus für die Aktivierung ergeben.

II. Der Begriff des Unternehmereinkommens

Das gesamte Geschäftseinkommen des Unternehmers kann umschrieben werden als Geschäftserfolg, in welchen noch keine Entgelte für das Wirken des Unternehmers in den Aufwand eingerechnet worden sind³. In diesem Sinne wird das Unternehmereinkommen auch als subjektiver Erfolg oder als Gewinn i.w.S. bezeichnet⁴.

Der subjektive Erfolg ist keine homogene Grösse, sondern er bildet die Entschädigung an den Unternehmer für seine Arbeit, für sein investiertes Kapital sowie für das von ihm übernommene Risiko. Deshalb kann der Gewinn i.w.S., wegen der Verbundenheit der Erfolgsfaktoren allerdings nur gedanklich, nach funktionellen Gesichtspunkten zerlegt werden in:

³ Käfer, Komm. N 216 zu Art. 958 OR.

⁴ Käfer, Komm. N 216 zu Art. 958 OR; ders., Kontenrahmen S. 87; Moosmann S. 49.

- den Lohn für die Dienstleistungen des Unternehmers,
- den Zins für das von ihm eingebrachte Kapital und
- den verbleibenden Rest, den Reingewinn, der auch als objektiver Erfolg oder als Gewinn i.e.S. bezeichnet wird⁵.

III. Die Problemstellung

Die Frage, ob und in welchem Umfang das Unternehmereinkommen steuerrechtlich aktivierungsfähig ist, ist für seine Bestandteile im einzelnen zu prüfen.

Sowohl im Handelsrecht als auch im Einkommenssteuerrecht können Personenunternehmen den Gewinn i.e.S. im Rahmen der Bewertung zum Geschäftswert aktivieren, falls die entsprechenden Voraussetzungen gegeben sind. Die Steuerbehörde darf die Aktivierung wegen des Gleichbehandlungsgrundsatzes nicht verlangen. Der Steuerpflichtige besitzt hingegen ein entsprechendes Bewertungswahlrecht. Auf diesen Teil des Unternehmereinkommens wird nicht mehr eingegangen, denn es gelten die Erkenntnisse, welche für die Aktivierung von Gewinnen im Rahmen der Bewertung der angefangenen Arbeiten zum Geschäftswert im 4. und 5. Kapitel gewonnen worden sind⁶.

Näher zu erörtern ist die Aktivierungsfähigkeit des Eigenlohnes und der Eigenkapitalzinsen. Während Fertigungslöhne und leistungsbezogene Fremdkapitalzinsen im Einkommenssteuerrecht aktivierungspflichtig sind, ist die Aktivierung des Eigenlohnes umstritten, wogegen Eigenkapitalzinsen durchgehend als nicht aktivierungsfähig betrachtet werden⁷.

⁵ Käfer, Komm. N 217 zu Art. 958 OR; ders., Kontenrahmen S. 87 und 110 ff.; Moosmann S. 87; Blumer/Graf S. 427.

⁶ Vgl. S. 81 f. und 106 f.

⁷ Vgl. S. 133 f. und 137 f.

Anhand der folgenden, vereinfachten Beispiele soll für den Unternehmerlohn gezeigt werden, wie sich seine Aktivierung bzw. Nichtaktivierung auf den Unternehmenserfolg auswirkt, und wie analoge Sachverhalte steuerrechtlich behandelt werden. Die gleichen Wirkungen ergeben sich auch bei der Aktivierung bzw. Nichtaktivierung der Eigenkapitalzinsen, die aus Gründen der Einfachheit unberücksichtigt bleiben, an den Ergebnissen jedoch keine Aenderungen bewirken würden.

- a. Ein Selbständigerwerbender arbeitet im Geschäftsjahr lediglich für einen Auftrag, dessen Ertrag im neuen Jahr mit Fr. 100'000.- anfällt. Er bezieht im Geschäftsjahr Fr. 60'000.- als Arbeitseinkommen. Die übrigen Aufwendungen sind vernachlässigbar klein, so dass sie nicht berücksichtigt werden müssen. Werden die Lohnkosten beim Jahresabschluss des Geschäftsjahres nicht als angefangene Arbeiten in den Vorräten aktiviert, so weist der Unternehmer für das Geschäft einen Unternehmensverlust von Fr. 60'000.-, ein persönliches Einkommen im gleichen Betrag und somit kein steuerbares Gesamteinkommen aus. Im neuen Jahr fällt der gesamte Ertrag von Fr. 100'000.- als steuerbares Einkommen aus dem betreffenden Geschäft an.
- b. Aktiviert der Geschäftsinhaber beim Jahresabschluss die angefangenen Arbeiten im Umfang seiner Lohnbezüge, die er ja ohne weiteres dem betreffenden Auftrag zuordnen kann, so weist er für das Geschäft weder einen Gewinn noch einen Verlust aus, für sich privat ein Einkommen von Fr. 60'000.- und insgesamt ein steuerbares Gesamteinkommen von Fr. 60'000.-. Im neuen Jahr fließt ihm der Ertrag von Fr. 100'000.- zu. Davon bilden noch Fr. 40'000.- steuerbares Einkommen.
- c. Lässt der Unternehmer dieselbe Leistung zum gleichen Lohn von einem Dritten erbringen, so ist er steuerrechtlich verpflichtet, den als Aufwand verbuchten Lohn von Fr. 60'000.- als angefangene Arbeiten zu aktivieren. Im Geschäftsjahr ergibt sich für das Unternehmen wiederum weder einen Gewinn

noch einen Verlust, während im neuen Jahr der Gewinn aus dem Geschäft als steuerbares Einkommen aufzuführen ist.

- d. Leistet der Unternehmer seine Arbeit als Eigentümer einer Einmann-AG, so ist er wie unter lit. c steuerrechtlich verpflichtet, den bezogenen Lohn als angefangene Arbeiten zu aktivieren, weil er gegenüber der AG als Angestellter der Gesellschaft gilt. Auch in diesem Fall weist die AG im Geschäftsjahr weder einen Gewinn noch einen Verlust aus. Der Geschäftsinhaber hat als privates Einkommen Fr. 60'000.- zu versteuern, während der Gewinn für die AG im neuen Jahr steuerbaren Ertrag bildet.

Obwohl es sich in allen Fällen wirtschaftlich um ähnliche Sachverhalte handelt, ergeben sich völlig unterschiedliche Resultate, je nachdem ob der Lohn aktiviert wird oder nicht. Es ist deshalb zu klären, welches für die steuerrechtliche Behandlung des Unternehmerlohnes und der Eigenkapitalzinsen die sachlich richtige Lösung ist. Die handelsrechtliche Beurteilung bildet dabei den Ausgangspunkt.

IV. Unternehmerlohn und Eigenkapitalzinsen im Handelsrecht

1. Die buchtechnische Behandlung

1.1. Bei der Einzelunternehmung

In der Einzelunternehmung werden häufig weder der Unternehmerlohn noch die Eigenkapitalzinsen verbucht, womit beim Jahresabschluss als Erfolg das Unternehmereinkommen in Form des Gewinnes i.w.S. erscheint. Damit wird den rechtlichen Anforderungen entsprochen, welche Art. 959 OR an die Art des auszuweisenden Gewinnes in der Bilanz stellt⁸.

⁸ Käfer, Komm. N 230 zu Art. 958 OR; Moosmann S. 70.

Der Verzicht auf die separate Verbuchung des Eigensalärs und der Eigenkapitalzinsen wird sowohl in der Literatur als auch in der Praxis empfohlen. Nach der Ansicht von Moosmann scheint der Grund für diese buchtechnische Behandlung darin zu liegen, dass der auf diese Weise ermittelte Erfolg im Rahmen der Gesamteinkommensbesteuerung unverändert als steuerbares Einkommen in die Steuerveranlagung übernommen werden kann⁹.

Käfer führt den Verzicht auf die Verbuchung auf eine Empfehlung der eidgenössischen Steuerverwaltung zurück, weshalb diese Darstellung für den Schweizerischen Kontenrahmen übernommen worden ist¹⁰. Er empfiehlt allerdings, dass in einer nachträglichen bereinigten Betriebsrechnung zu den Löhnen das Gehalt des Geschäftsinhabers und zu den Schuldzinsen der Eigenkapitalzins hinzugerechnet wird, so dass neben dem Gewinn i.w.S. auch der reine Unternehmensgewinn, der Gewinn i.e.S., ermittelt wird¹¹.

Die buchtechnische Ausklammerung des Eigenlohnes und der Eigenkapitalzinsen aus der laufenden Finanzbuchhaltung ist nicht unbestritten, denn bei manchen Autoren scheint die Verbuchung selbstverständlich zu sein¹². Die Vorteile der Verbuchung werden damit begründet, dass der auf diese Art ermittelte Erfolg eine bessere Bewertung der Unternehmenstätigkeit zulasse, dass in der Buchhaltung alle buchungswürdigen Tatsachen aufzuzeichnen seien und dass nur durch die Verbuchung die vollständige Trennung von Haushalt und Unternehmen konsequent durchgeführt sei¹³.

⁹ Moosmann S. 72.

¹⁰ Käfer, Komm. N 243 zu Art. 958 OR; ders. Kontenrahmen S. 15 und 18.

¹¹ Käfer, Kontenrahmen S. 15, 101 f. und 111 ff.

¹² Bossard, Komm. N 264 ff. zu Art. 958 OR; Blumer S. 190; Kleiner Merkur S. 427; sowie die Lehrmittel Burri/Märki S. 27; Hofer S. 94; Weilenmann S. 65 f.

¹³ Moosmann S. 72 f.

Die Verbuchung erfolgt i.d.R. in der Art, dass das Arbeitsentgelt dem Konto Lohnaufwand und die Eigenkapitalzinsen dem Konto Zinsaufwand belastet werden. Die entsprechenden Beträge werden dem Privatkonto gutgeschrieben, welches ein Unterkonto des Kontos Eigenkapital darstellt und beim Jahresabschluss mit diesem verrechnet wird¹⁴.

1.2. Bei Personengesellschaften

Bei Kollektiv- und Kommanditgesellschaften geht das Gesetz von einem andern Gewinnbegriff als bei der Einzelunternehmung aus, nämlich vom Gewinn i.e.S.¹⁵. Es bestimmt in Art. 558 Abs. 2 und Abs. 3 OR, dass vertraglich vereinbarte Honorare sowie Eigenkapitalzinsen Gesellschaftsschulden darstellen. Für die Verzinsung des Eigenkapitals gilt mangels einer vertraglichen Abmachung ein Zinssatz von 4%¹⁶. Bei der Kommanditgesellschaft kann der Kommanditär Zinsen nur dann beanspruchen, wenn dies besonders vereinbart worden ist¹⁷. Die Ansprüche der Gesellschafter, die auch im Konkurs des Unternehmens durchgesetzt werden können¹⁸, sind zwingend zu verbuchen und in der Jahresrechnung auszuweisen¹⁹.

Die Verbuchung des Geschäftsverkehrs zwischen dem Unternehmen und den Gesellschaftern erfolgt i.d.R. über Privat- und Kapitalkonten, die für jeden Teilhaber geführt werden. Auf den Kapitalkonten werden die vertraglichen Kapitalien ausgewiesen,

¹⁴ Blumer S. 190; Käfer, Komm. N 243 zu Art. 958 OR; Kleiner Merkur S. 427; Weilenmann S. 65 f.; Andres/Uhlmann S. 65.

¹⁵ Käfer, Komm. N 228 zu Art. 958 OR.

¹⁶ Art. 558 Abs. 2 OR.

¹⁷ Meier-Hayoz/Forstmoser S. 238.

¹⁸ Blumer S. 190; Siegwart, Komm. N 21 ff. zu Art. 558, 559, 560 OR.

¹⁹ Käfer, Komm. N 228 zu Art. 958 OR.

während über die Privatkonten die Saläre der Gesellschafter, die Kapitalzinsen sowie die Gewinn- und Verlustanteile gebucht werden²⁰. Weist das Privatkonto beim Jahresabschluss einen Habensaldo auf, so darf dieser nur mit Zustimmung der übrigen Gesellschafter mit dem Eigenkapitalkonto verrechnet werden²¹. Durch die Verrechnung wird die Gesellschaftsschuld zum Eigenkapital. Der Gesellschafter verliert dadurch seinen durchsetzbaren Rechtsanspruch, während das Haftungssubstrat der Unternehmung vergrössert wird²².

1.3. Bedeutung der Verbuchung für die Aktivierung

Für die Frage, inwiefern das Eigenhonorar und die Eigenkapitalzinsen aktivierbar sind, ist nach Käfer die Buchungsweise nicht massgebend²³. Zudem darf auch die Unternehmensform nicht entscheidend sein, haben doch sowohl Einzelunternehmen als auch Personengesellschaften ihre Jahresrechnung nach den gleichen Grundsätzen zu erstellen. Es kann bei der Aktivierung nicht der gleiche Sachverhalt unterschiedlich behandelt werden, nur weil im einen Fall die Verbuchung freiwillig, im andern Fall dagegen gesetzlich vorgeschrieben ist.

Die Beurteilung der Aktivierung von Unternehmerlohn und Eigenkapitalzinsen hat sich nach denjenigen Kriterien zu richten, die für die Aktivierung von Vermögenswerten massgeblich sind. Es ist folglich auch für den Lohn des Unternehmers und für die Eigenkapitalzinsen zu prüfen, ob diese Posten einerseits Auf-

²⁰ Bossard, Komm. N 269 zu Art. 958 OR; Käfer, Komm. N 581 zu Art. 958 OR; ders., Kontenrahmen S. 15; Weilenmann S. 67 f. Nach Blumer und Andres/Uhlmann sind nur Gewinnanteile auf die Privatkonten zu verbuchen, während Verluste direkt den Kapitalkonten zu belasten sind. Blumer S. 191; Andres/Uhlmann S. 68.

²¹ Art. 559 Abs. 3 OR.

²² Blumer S. 190.

²³ Käfer, Komm. N 220 zu Art. 958 OR.

wendungen darstellen und andererseits, ob mit ihnen ein Nutzenpotential für eine der folgenden Perioden geschaffen wird²⁴.

2. Die Aktivierung des Unternehmerlohnes und der Eigenkapitalzinsen im Handelsrecht

2.1. Die Aktivierung des Unternehmerlohnes

Im Rahmen der Kalkulation einer Leistung ist es nach Käfer offensichtlich, "dass die Berechnung der Kosten eines Erzeugnisses, an dem der Geschäftsinhaber mitgearbeitet hat, ohne Einschluss eines Lohnes für seine Tätigkeit unvollständig wäre"²⁵. Die gleichen Ueberlegungen gelten s.M. nach ebenfalls für die Finanzbuchhaltung, weil auch dort unrealistische Geschäftsergebnisse ausgewiesen werden, wenn für die Leistung des Geschäftsinhabers nicht ein angemessenes Entgelt eingerechnet wird²⁶.

Das Unternehmen als Wirtschaftseinheit bedarf zur Zweckerfüllung sowohl Bar- und Sachwerte als auch Dienstleistungen, die ihm von aussen und mittels Einlagen des Geschäftsinhabers zukommen. Arbeitet dieser in der Unternehmung mit, so leistet er dadurch eine Einlage, allerdings in Form einer Dienstleistung eine solche immaterieller Art, wie wenn er aus seinem Privatvermögen Bar- oder Sachwerte einbringt²⁷.

Im Handelsrecht wird deshalb nach heute vorherrschender Ansicht der Verbrauch der Arbeitsleistung des Geschäftsinhabers als

²⁴ Vgl. S. 61 f.

²⁵ Käfer, Komm. N 220 zu Art. 958 OR.

²⁶ Käfer, Komm. N 220 zu Art. 958 OR.

²⁷ Käfer, Komm. N 220 zu Art. 958 OR; ders., Die Erfolgsrechnung S. 199 f.; Moosmann S. 67.

echter Aufwand beurteilt²⁸. Dieser Ansicht ist zuzustimmen. Dass der Unternehmerlohn Aufwand darstellt, hat sich u.a. auch im Recht der Personengesellschaften niedergeschlagen, indem dort für das Eigensalär der Teilhaber bei vertraglicher Vereinbarung aus der Sicht des Unternehmens eine Gesellschaftsschuld und nicht nur der Anspruch der Gesellschafter auf einen Gewinnanteil besteht²⁹.

Weil das gesamte Unternehmereinkommen eine Grösse darstellt, ergibt sich v.a. bei der Einzelunternehmung das Problem, in welcher Höhe der Anteil des Unternehmerlohnes anzusetzen ist. Als Lösung wird in der Literatur vorgeschlagen, dass dem Unternehmer für seine isoliert betrachtete Arbeitsleistung ein angemessener Eigenlohn gutzuschreiben ist. Als angemessen gilt ein Betrag von nicht weniger als der Geschäftsinhaber für die gleiche Leistung an einem andern Ort erhalten, und nicht mehr, als das Unternehmen für die anderweitige Beschaffung der Dienste bezahlen würde³⁰.

Die Arbeitsleistung des Geschäftsinhabers geht als Dienstleistung grundsätzlich im Zeitpunkt der Erbringung unter, so dass sie als Aufwand in solchen Fällen zu Recht der laufenden Geschäftsperiode belastet wird. In dem Masse jedoch, in welchem die Arbeitsleistung als Bestand u.a. in angefangenen Arbeiten aufgeht, ist der Unternehmerlohn zu aktivieren³¹.

Das Eigensalär ist auch in jenen Fällen zu aktivieren, in welchen keine separate Verbuchung in der Finanzbuchhaltung erfolgt. Dies ergibt sich daraus, dass in solchen Fällen

²⁸ Käfer, Komm. N 220 zu Art. 958 OR; Moosmann S. 67; Blumer/Graf S. 427; Schmalenbach S. 182 f.; Streuli S. 87.

²⁹ Vgl. S. 127 f.

³⁰ Käfer, Komm. N 221 zu Art. 958 OR; ders., Kontenrahmen S. 100 FN 1; Moosmann S. 135 ff.

³¹ Gl.A. Frischkopf S. 208 FN 188; Moosmann S. 67; Streuli S. 87; a.A. Klein S. 141.

empfohlen wird, eine bereinigte Betriebsrechnung zu erstellen. In dieser ist der Unternehmerlohn der Position Löhne zuzurechnen. Die bereinigte Betriebsrechnung bildet die Grundlage für die kalkulatorische Betriebsabrechnung, so dass der Unternehmerlohn über die Kostenträgerrechnung in die den einzelnen Kostenträgern zurechenbaren Kosten einfließt und damit aktiviert wird³².

Die gleiche Behandlungsweise des Unternehmerlohnes ergibt sich selbst bei Autoren, die das Elgensalar als Gewinn und nicht als Aufwand bezeichnen. Auch sie gehen davon aus, dass eine Betriebsabrechnung ohne Berücksichtigung des Unternehmerlohnes unvollständig wäre. Aus diesem Grund zählen sie den Unternehmerlohn in der Betriebsabrechnung zur Position Löhne hinzu, wodurch jener wiederum über die Kostenträgerrechnung in die zu aktivierenden Kosten eingeht³³.

Zur korrekten Ermittlung der Herstellungs- und der Selbstkosten sollte der Unternehmerlohn in einen fertigungsbedingten, direkten Anteil, welcher in den Herstellungskosten zu aktivieren ist, und in einen indirekten Teil, der den Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten zuzuordnen ist, aufgeteilt werden. Diese Aufspaltung sollte v.a. in solchen Betrieben erfolgen, in denen der Geschäftsinhaber selber wesentlich im Fertigungs- und Materialbereich tätig ist³⁴. Handelsrechtlich kommt der Aufteilung wegen der Bewertungsfreiheit im Rahmen der Höchstwertvorschriften geringe Bedeutung zu, insbesondere weil Personenunternehmen bei der Bewertung zum Geschäftswert auch allgemeine Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten aktivieren können. Auswirkungen ergeben sich dagegen bei der steuerrechtlichen Beurteilung.

³² Käfer, Kontenrahmen S. 100 ff.; Kilger S. 27 und 151 f.

³³ Nadig S. 5.

³⁴ Moosmann S. 76.

2.2. Die Aktivierung der Eigenkapitalzinsen

Für die Aktivierungsfähigkeit der Eigenkapitalzinsen ist wiederum massgeblich, ob es sich bei diesen um echte Aufwendungen oder um Gewinn handelt. Diese Frage ist im Handelsrecht umstritten. Nach der einen Meinung gelten Zinsen auf dem Eigenkapital als Gewinn, was sich aus dessen Definition ergebe, wonach der Gewinn die Entschädigung für den Einsatz des Eigenkapitals darstelle³⁵.

Nach anderer und heute in der Schweiz von namhaften Autoren vertretener Ansicht sind auch Eigenkapitalzinsen als Entgelt für die Nutzung des vom Unternehmer zur Verfügung gestellten Kapitals anzusehen. In diesem Sinn bilden sie keinen Gewinnanteil, sondern sie bedeuten echten Aufwand³⁶. Denn, "fehlt die Verrechnung des Eigenkapitalzinses, so sind die ermittelten Kosten, Aufwendungen und Gewinne irreführend.....Dies gilt umso mehr, je höher die Eigenfinanzierung ist und je stärker das Verhältnis von Fremd- zu Eigenkapital schwankt"³⁷. Dieser Meinung ist beizupflichten und sie wird den folgenden Ausführungen zugrunde gelegt. Sie hat sich im Recht der Personengesellschaften wiederum in der Weise ausgewirkt, dass der den geschäftsführenden Gesellschaftern zustehende Zinsanspruch zwingend als Gesellschaftsschuld in der Jahresrechnung aufzuführen ist³⁸.

Die als Aufwand belastbaren Zinsen haben sich bei der Einzelunternehmung nach dem üblichen Zinsfuss für langfristige Darlehen zu richten, wodurch die Abtrennung zum Gewinn i.e.S.

³⁵ Frischkopf S. 190; Revisionshandbuch 2.2 S. 51; Schmid S. 53; Streuli S. 92.

³⁶ Käfer, Komm. N 223 zu Art. 958 OR; Blumer/Graf S. 427; Schmalenbach S. 180 f.; Sommer S. 134.

³⁷ Käfer, Komm. N 223 zu Art. 958 OR.

³⁸ Vgl. S. 127 f.

erfolgt³⁹. Bei den Personengesellschaften beträgt der Eigenkapitalzinsfuss bei fehlender Abmachung 4%⁴⁰.

Die Eigenkapitalzinsen sind gleich wie das Eigensalär aktivierungsfähig, sofern ihr Verbrauch in einem Bestand aufgeht und sie mittels einer Betriebsabrechnung den einzelnen Kostenträgern anteilig zugerechnet werden können⁴¹.

In der Betriebsabrechnung sind die Eigenkapitalzinsen wie die Fremdkapitalzinsen zu unterteilen in einen leistungsbedingten und in einen nicht leistungsbedingten Anteil⁴². Die leistungsbedingten Eigenkapitalzinsen sind den Material- und Fertigungsgemeinkosten zuzurechnen und in den Herstellungskosten zu aktivieren, während der nicht leistungsbedingte Anteil zu den allgemeinen Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten zählt und in den Selbstkosten im Rahmen der Bewertung zum Geschäftswert allenfalls aktiviert werden kann.

V. Die Aktivierung des Unternehmerlohnes und der Eigenkapitalzinsen im Einkommenssteuerrecht

1. Die Aktivierung des Unternehmerlohnes

Im Einkommenssteuerrecht ist die Aktivierung des Eigenlohnes bei Personenunternehmen umstritten. Die mehr handelsrechtlich

³⁹ Käfer, Komm. N 226 zu Art. 958 OR; ders., Kontenrahmen S. 100 FN 1; Wiederkehr S. 30 f.

⁴⁰ Art. 558 Abs. 2 OR, bez. der Ausnahme bei den Kommanditären vgl. S. 127.

⁴¹ Die nachträgliche Aufrechnung der Eigenkapitalzinsen in der bereinigten Betriebsabrechnung wird auch in jenen Fällen gefordert, in denen sie nicht als Aufwand bezeichnet, bzw. in der Finanzbuchhaltung nicht verbucht werden. Dadurch fliessen sie wie der Unternehmerlohn über die Kostenträgerrechnung in die aktivierbaren Kosten ein. Käfer, Kontenrahmen S. 100; Nadig S. 5 und 28; Kilger S. 26.

⁴² Vgl. S. 75.

orientierten Autoren sprechen sich für seine Aktivierung auch im Einkommenssteuerrecht aus⁴³, wobei dies für einzelne geradezu "selbstverständlich" ist⁴⁴.

Anderer Ansicht sind die steuerrechtlich orientierten Autoren, welche die Aktivierung des Eigenlohnes durchgehend ablehnen⁴⁵. Sie begründen ihre Meinung damit, dass das Eigensalär keine Gewinnungskosten sondern Gewinn darstelle. Einzelne gehen zudem fälschlicherweise davon aus, dass der Unternehmerlohn auch im Handelsrecht nicht aktiviert werde.

In einem Fall wird auch im Steuerrecht der Eigenlohn als Geschäftskosten bezeichnet. Für die interkantonale Steuer-
ausscheidung hat das Bundesgericht in seiner Rechtsprechung bestimmt, dass bei Kollektiv- und Kommanditgesellschaften das Unternehmereinkommen in einen Anteil als Entgelt für die Arbeit und in einen Gewinnanteil aufzuteilen ist. Das Honorar gilt in diesem Fall als abzugsfähige Geschäftskosten und ist am Wohnsitz des Gesellschafters zu versteuern, während der Gewinnanteil am Gesellschaftssitz steuerbar ist⁴⁶.

Die Grundsätze für die Besteuerung des Honorars der Kollektiv- und Kommanditgesellschaftler sind weder auf den Einzelkaufmann noch auf die Teilhaber einer einfachen Gesellschaft ausgedehnt worden⁴⁷. Vielmehr wird diese Beurteilung als Ausnahme bezeichnet, welche nur bei der Doppelbesteuerungspraxis gelte⁴⁸.

⁴³ Moosmann S. 69; Streuli S. 87.

⁴⁴ Blumer/Graf S. 443.

⁴⁵ Bosshardt S. 127; Känzig, Komm 1982 N 31 zu Art. 22 Abs. 1 lit. a WStB; Masshardt, Komm. N 8 zu Art. 22 Abs. 1 lit. a BdBSt; Studer S. 105; Zch. Komm. N 153 f. zu § 19 lit. b StG ZH, widersprüchlich dazu N 121, wo das Eigenhonorar als aktivierbar bezeichnet wird.

⁴⁶ Locher § 8 IV B, 2 Nr. 8.

⁴⁷ Locher § 8 IV A, 2 Nr. 17.

⁴⁸ Locher § 8 IV A, 2 Nr. 13.

Der wahre Grund, weshalb im Steuerrecht dem Unternehmerlohn mehrheitlich der Gewinnungskostencharakter abgesprochen wird, dürfte im Steuersystem und in der buchtechnischen Behandlung des Unternehmerlohnes liegen. Dadurch, dass die Buchungspraxis den Eigenheiten des Steuersystems Rechnung trägt und bei der Einzelunternehmung auf die Verbuchung verzichtet, lässt sie den wahren Charakter des Eigensalärs als Aufwand verkennen.

Im Rahmen der Gesamteinkommensbesteuerung werden die beiden Wirtschaftseinheiten Unternehmung und Privathaushalt zusammen beim Unternehmer als Steuersubjekt besteuert. Wird auf die Verbuchung des Eigenlohnes und der Eigenkapitalzinsen verzichtet, so erscheint in der Jahresrechnung als Gewinn i.w.S. das gesamte steuerbare Geschäftseinkommen des Unternehmers und es müssen im Veranlagungsverfahren nicht das dem Unternehmen belastete Eigenhonorar und die Eigenkapitalzinsen als Einkommen des Privathaushalts wieder aufgerechnet werden. Aus diesem Grund wird im Handelsrecht auch empfohlen, bei Einzelunternehmen auf die separate Verbuchung des Unternehmerlohnes und der Eigenkapitalzinsen zu verzichten⁴⁹. Das steuerbare Einkommen ist nämlich gleich gross, ob der Unternehmerlohn und die Eigenkapitalzinsen als Aufwand verbucht werden oder ob davon abgesehen wird⁵⁰.

Auch das Geschäftseinkommen wird durch die Verbuchung nicht verändert, weil lediglich ein anderer Gewinn ausgewiesen wird. Es wird hingegen dadurch beeinflusst, ob der Eigenlohn als Aufwand beurteilt und dementsprechend behandelt oder ob er als Gewinn angesehen wird. Auswirkungen der unterschiedlichen Betrachtungsweise ergeben sich bei periodenübergreifenden Geschäften. Wird in solchen Fällen das den einzelnen Leistungen zurechenbare Eigensalär nicht aktiviert, so wird dieses voll der laufenden Geschäftsperiode belastet und nicht jener Periode, in welcher der Ertrag anfällt.

⁴⁹ Vgl. S. 126.

⁵⁰ Blumer/Graf S. 427.

Weil im Handelsrecht heute das Eigenhonorar des Geschäftsinhabers von der vorherrschenden Ansicht als Aufwand und auch von den übrigen Autoren zumindest als aktivierungsfähig beurteilt wird, hat diese Betrachtung wegen des Massgeblichkeitsprinzips auch für das Steuerrecht zu gelten⁵¹. Der Unternehmerlohn sollte folglich auch im Steuerrecht als echter Aufwand gelten, der in Beständen und damit in angefangenen Arbeiten aktivierbar ist. Die Verbuchung des Unternehmerlohnes darf für die steuerrechtliche Beurteilung nicht entscheidend sein, sondern massgeblich für die Aktivierung ist, ob Anteile des Eigensaläres in angefangenen Arbeiten als immaterielle Bestände aufgehen⁵².

Diese Beurteilung gilt auch für Arbeitsleistungen, die der Geschäftsinhaber aufgrund von Werkverträgen und von Aufträgen erbringt. Mit der Aktivierung des Eigenhonorars bis zum Realisationszeitpunkt soll auch bei solchen Verträgen nicht ein vorzeitiges Zufließen des Eigenhonorars ausgewiesen werden. Es soll vielmehr dem zukünftigen Einkommen die entsprechenden Aufwendungen zugeteilt werden, wozu auch die Entschädigung für die Arbeitsleistung des Geschäftsinhabers gehört.

Für den Teil des Unternehmerlohnes, der dem Material- oder Fertigungsbereich zugeordnet werden kann und der darum in den Herstellungskosten erscheint, besteht wegen des Grundsatzes der Rechtsgleichheit eine steuerrechtliche Aktivierungspflicht. Der Geschäftsinhaber sollte zudem für den "indirekten" Teil, der zu den Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten zählt, im Rahmen der Bewertung zum Geschäftswert ein Aktivierungswahlrecht besitzen.

⁵¹ Vgl. S. 129 ff.

⁵² Gl. ZR 37 Nr. 76, wo für einen Ingenieur mit kaufmännischer Buchführung die in Projekten, Zeichnungen und Kostenvoranschlägen verkörperte Arbeitsleistung als gewinnmehrendes Aktivum in die Bilanz aufgenommen worden ist, obwohl ein eigentlicher Rechtsanspruch auf Entschädigung häufig noch nicht begründet war.

Daher ist die Begründung des Verwaltungsgerichtes des Kantons Bern im Entscheid betreffend die Aktivierung von Unkosten als angefangene Arbeiten bei Anwälten in dem Sinne richtig, als es eine Quote der dem produktiven Bereich zurechenbaren Unkosten als aktivierungspflichtig bezeichnet⁵³. Das Verwaltungsgericht wie auch im selben Fall das Bundesgericht verkennen hingegen, dass die geleisteten Arbeiten Vorräte darstellen und als solche aktivierungspflichtig sind⁵⁴. Die Begründung des Bundesgerichtes ist zudem ungenau, weil es die Aktivierung an die Vorauszahlungen anknüpft. Diese sollten bis zur gehörigen Beendigung als reine Finanzierungsvorgänge behandelt werden⁵⁵.

Der Unternehmer hat auch bei einer anteiligen Aktivierung seines Arbeitsentgeltes diesen Teil vollumfänglich als Einkommen des Privathaushaltes zu versteuern⁵⁶. Zudem wird durch die Aktivierung der Unternehmensgewinn i.e.S. im Umfang des aktivierten Betrages grösser. Insgesamt fällt somit das steuerbare Geschäftseinkommen in der Geschäftsperiode um den aktivierten Betrag grösser aus, während der Unternehmensgewinn in der Realisationsperiode um denselben Betrag kleiner wird.

2. Die Aktivierung der Eigenkapitalzinsen

Diejenigen Autoren, die zur Aktivierungsfähigkeit der Eigenkapitalzinsen im Steuerrecht Stellung nehmen, lehnen diese mehrheitlich ab mit der Begründung, dass diese Zinsen Gewinn und keine Aufwendungen darstellen würden⁵⁷.

⁵³ Vgl. S. 91.

⁵⁴ Vgl. S. 101.

⁵⁵ Vgl. S. 119 f.

⁵⁶ Blumer/Graf S. 443.

⁵⁷ Frischkopf S. 197; Känzig, Komm. 1982 N 31 zu Art. 22 WStB; Masshardt, Komm. N 8 zu Art. 22 a BdBSt; Zch. Komm. N 154 zu § 19 lit. b StG ZH; a.A. Sommer S. 134.

Es wurde bei der handelsrechtlichen Beurteilung der Aktivierungsfähigkeit der Eigenkapitalzinsen dargelegt, dass im Handelsrecht die Zinsen für das Eigenkapital von bedeutenden Autoren als echte Aufwendungen angesehen werden, und dass sie auch in den übrigen Stellungnahmen, gleich wie der Unternehmerlohn, zumindest als aktivierungsfähig beurteilt werden⁵⁸.

Dieselbe Betrachtungsweise sollte wegen der Massgeblichkeit des Handelsrechts auch für das Einkommenssteuerrecht gelten. Untermauert wird diese Beurteilung durch das Sozialversicherungsrecht, wo für die Berechnung der AHV-Beiträge der Selbstständigerwerbenden Eigenkapitalzinsen in Abzug gebracht werden können⁵⁹. Zudem war im schweizerischen Steuerrecht beim alten System der allgemeinen Vermögenssteuer mit ergänzender Erwerbssteuer der Abzug von Eigenkapitalzinsen als ertragsmindernde Gewinnungskosten üblich⁶⁰.

In dieser Arbeit wird deshalb die Ansicht vertreten, dass Eigenkapitalzinsen ebenfalls steuerrechtliche Gewinnungskosten darstellen und als solche aktivierungsfähig sind. Die leistungsbezogenen Eigenkapitalzinsen sind anteilig in den Herstellungskosten, die nicht leistungsbezogenen anteilig in den Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten aktivierungsfähig. Die Auswirkungen ihrer Aktivierung bzw. Nichtaktivierung auf das Jahresergebnis der Geschäftsperiode und der Realisationsperiode entsprechen denjenigen der Aktivierung des Unternehmerlohnes, so dass auf jene Ausführungen verwiesen werden kann⁶¹.

Es ist indessen zu fragen, ob im Einkommenssteuerrecht bei den Personenunternehmen eine Aktivierungspflicht für die Eigenkapitalzinsen verlangt werden darf. Im Aktienrecht ist es ausdrücklich untersagt, Zinsen für das Aktienkapital zu bezahlen⁶².

⁵⁸ Vgl. S. 132 f.

⁵⁹ Art. 18 Abs. 2 AHVV.

⁶⁰ Käfer, Komm. N 225 zu Art. 958 OR.

⁶¹ Vgl. S. 137.

⁶² Art. 675 Abs. 1 OR.

Dividenden stellen bei Aktiengesellschaften die Entschädigung für das zur Verfügung gestellte Eigenkapital dar. Sie bilden Reingewinn und dürfen nach Art. 666 OR nicht aktiviert werden. Wirtschaftlich entsprechen sie bei Personenunternehmen den Eigenkapitalzinsen und dem Gewinn i.e.S.

Als Folge des Grundsatzes der Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen ist deshalb für die Eigenkapitalzinsen zu fordern, dass diese insgesamt im Einkommenssteuerrecht nicht aktivierungspflichtig sind. Die Steuerpflichtigen ihrerseits sollten berechtigt sein, anteilige leistungsbedingte Eigenkapitalzinsen in den Herstellungskosten und die nicht leistungsbedingten Zinsen im Rahmen der Bewertung zum Geschäftswert in den Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten zu aktivieren, so dass ihnen für die gesamten aktivierungsfähigen Eigenkapitalzinsen ein Aktivierungswahlrecht zustehen sollte⁶³.

VI. Ergebnisse

Im 7. Kapitel wird gezeigt, inwiefern das Unternehmereinkommen bei Personenunternehmen in angefangenen Arbeiten und damit in Vorräten aktivierungsfähig und steuerrechtlich aktivierungspflichtig ist.

1. Für die Beurteilung der Aktivierungsfähigkeit des Unternehmereinkommens ist dieses im Sinne einer funktionellen Betrachtungsweise aufzuteilen in einen Lohnbestandteil, einen Teil für die Verzinsung des Eigenkapitals und in den Gewinn i.e.S. Die Aktivierbarkeit ist für die Bestandteile im einzelnen zu prüfen.
2. Der Gewinn i.e.S. ist im Rahmen der Bewertung zum Geschäftswert aktivierbar. Die Steuerbehörde darf seine Aktivierung wegen des Grundsatzes der Rechtsgleichheit nicht verlangen,

⁶³ Gl.A. Sommer S. 134.

während die Steuerpflichtigen ein entsprechendes Bewertungs-
wahlrecht ausüben können.

3. Für die Aktivierungsfähigkeit des Eigensalärs und der Eigenkapitalzinsen ist nicht ihre Verbuchung als Aufwand in der laufenden Erfolgsrechnung und die Gegenbuchung auf einem Privatkonto massgeblich, wie dies bei den Personenunternehmen lediglich für die entsprechenden Ansprüche der Teilhaber von Kollektiv- und Kommanditgesellschaften gesetzlich vorgeschrieben ist. Entscheidend für die Aktivierungsfähigkeit ist, ob der Unternehmerlohn und die Eigenkapitalzinsen einerseits echten Aufwand darstellen und ob sie andererseits zurechenbar in einen Bestand als zukünftiges Nutzenpotential einfliessen.
4. Nach heute wohl massgeblicher Auffassung werden im Handelsrecht sowohl der Eigenlohn als auch die Eigenkapitalzinsen des Einzelunternehmers bzw. die entsprechenden Ansprüche der Teilhaber bei Personengesellschaften als Aufwendungen beurteilt.
5. Eigenlohn und Eigenkapitalzinsen sind deshalb im Handelsrecht in angefangenen Arbeiten im Rahmen der Bewertung zum Geschäftswert in dem Umfang aktivierungsfähig, in welchem sie den Arbeiten mittels einer Kostenrechnung zugerechnet werden können.

Die gleiche Betrachtungsweise ergibt sich selbst bei jenen Autoren, welche den Unternehmerlohn und die Eigenkapitalzinsen nicht als Aufwand beurteilen. Denn auch sie gehen davon aus, dass diese beiden Posten mittels einer Betriebsabrechnung den einzelnen Kostenträgern zugewiesen und damit aktiviert werden sollten.

6. Aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips hat für das Einkommenssteuerrecht dieselbe Beurteilung zu gelten. Dabei sollte wegen des Grundsatzes der Rechtsgleichheit derjenige Anteil

des Unternehmerlohnes aktivierungspflichtig sein, der den angefangenen Arbeiten in den Herstellungskosten zugeordnet werden kann.

Die Steuerpflichtigen sollten ihrerseits ein Aktivierungswahlrecht für den Teil des Eigenlohnes besitzen, der über die Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten den angefangenen Arbeiten belastet werden kann.

7. Den Steuerpflichtigen sollte wegen des Gleichbehandlungs-
postulates für die gesamten, den angefangenen Arbeiten
anteilig zurechenbaren Eigenkapitalzinsen ein Aktivierungs-
wahlrecht gewährt werden. Das Aktivierungswahlrecht er-
scheint deshalb gerechtfertigt, weil der wirtschaftlich
analoge Sachverhalt zu den Eigenkapitalzinsen und dem Gewinn
i.e.S. bei Aktiengesellschaften die Dividenden darstellen,
die Gewinn bilden und für die ein gesetzliches Aktivierungs-
verbot besteht.

8. Kapitel: Angefangene Arbeiten bei fehlender kaufmännischer Buchführung

I. Einleitung

Wegen der Art der angefangenen Arbeiten zählen häufig Handwerksbetriebe und Angehörige freier Berufe zum Kreis ihrer Träger. Diese gelten wohl als steuerrechtliche¹, häufig jedoch nicht als kaufmännische Unternehmen.

Das kaufmännische Unternehmen im Sinne des Handelsrechts wird umschrieben als ein "selbständiger, organisierter Geschäftsbetrieb, der sich regelmässig mit dem Handel oder Fabrikation von Gütern beschäftigt oder eine andere, die Berücksichtigung kaufmännischer Grundsätze erfordernde Tätigkeit verfolgt und in der Regel einen Jahresumsatz von mindestens Fr. 100'000.- erzielen muss"².

Der Begriff des handelsrechtlichen Unternehmens ist enger als derjenige des Unternehmens im steuerrechtlichen Sinne. Im Handelsrecht wird nicht wie im Steuerrecht jede wirtschaftliche Tätigkeit als Unternehmen angesehen. Nicht zu den kaufmännischen Unternehmen zählen i.d.R. Handels- oder Fabrikationsbetriebe oder andere nach kaufmännischer Art geführte Gewerbe mit einem Jahresumsatz von weniger als Fr.100'000.- sowie Handwerksbetriebe und die freien Berufe. Die Qualifikation als kaufmännisches Unternehmen hat zur Folge, dass solche Unternehmen sich ins Handelsregister eintragen lassen müssen und damit zur kaufmännischen Buchführung verpflichtet sind³.

¹ Vgl. S. 31 f.

² Meier-Hayoz/Forstmoser S. 112 f.

³ Art. 957 OR i.V.m. Art. 934 Abs. 1 OR.

Die kaufmännische Buchführung bildet im Veranlagungsverfahren die rechtsverbindliche Veranlagungsgrundlage⁴. Bei den wohl steuerrechtlichen, nicht jedoch handelsrechtlichen Unternehmen kann deshalb die nach handelsrechtlichen Vorschriften aufgestellte Jahresrechnung als Veranlagungsgrundlage fehlen.

Aus der Einheitlichkeit des Gewinnbegriffes folgt, dass alle steuerrechtlichen Unternehmen nach den gleichen Regeln einzuschätzen sind. Es ist in steuerrechtlicher Hinsicht kein Unterschied zwischen buchführenden und nicht buchführenden Selbständigerwerbenden zu machen, so dass auch nichtbuchführende Selbständigerwerbende einen Vermögensstandsgewinn im kaufmännischen Sinne ausweisen sollten⁵.

Führen Selbständigerwerbende freiwillig Bücher nach den handelsrechtlichen Bestimmungen, so übernimmt die Steuerbehörde die daraus hervorgehende Jahresrechnung als Veranlagungsgrundlage⁶.

Den nicht buchführenden Selbständigerwerbenden wird in der Praxis im Veranlagungsverfahren das Recht zugestanden, ihr Jahresergebnis nach einer Soll- oder einer Ist-Methode zu berechnen. Früher anerkannten die Zurcher Steuerbehörden noch eine sogenannte Mischmethode, die heute wegen ihren Nachteilen nicht mehr zulässig ist. Grundlage der Abrechnungsmethoden, die den Steuerpflichtigen anscheinend aus Gründen der Praktikabilität zugestanden werden, bilden das Merkblatt betreffend Aufbewahrungs- und Aufzeichnungspflicht der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom Januar 1980⁷ sowie interne Mitteilungen der kantonalen Steuerverwaltungen.

⁴ Cagianut/Höhn S. 152; Zch. Komm. N 481 zu § 19 lit. b StG ZH.

⁵ Vgl. S. 32 ff.

⁶ Vgl. S. 34.

⁷ ZStB II Nr. 54/42 S. 1 ff.

Die Steuerpflichtigen können die eine oder die andere Methode frei wählen. Sie müssen bei der gewählten Methode grundsätzlich verbleiben. Ein späterer Wechsel ist im Einvernehmen mit der Steuerbehörde dann zulässig, wenn sichergestellt ist, dass kein Geschäftseinkommen der Besteuerung entzogen wird⁸.

Die folgenden Ausführungen befassen sich hauptsächlich mit den besonderen Problemen, die sich bei der Behandlung der angefangenen Arbeiten nach der Soll- und nach der Ist-Methode ergeben. Diese eingehende Besprechung ist aus drei Gründen angebracht.

Zum einen sind die angefangenen Arbeiten direkt von den Abrechnungsmethoden betroffen. Zum andern werden diese wohl in der Praxis angewendet, besitzen aber weder eine gesetzliche Grundlage noch sind sie bisher theoretisch untersucht worden. Denn es ist zu prüfen, ob mit den einzelnen Abrechnungsmethoden überhaupt der vom Steuerrecht geforderte Unternehmensgewinn ermittelt wird.

Zum dritten wird gefragt, ob das Wahlrecht angesichts der Aufzeichnungspflicht, die Art. 89 Abs. 3 BdBSt statuiert, noch berechtigt ist. Diese Bestimmung trat 1978 als Massnahme gegen die Steuerhinterziehung in Kraft. Nach ihr sind alle Selbständigerwerbenden mit Roheinnahmen von Fr. 100'000.- und mehr zu einer Art Buchführung über ihre Geschäftstätigkeit verpflichtet.

Die allgemeinen Ausführungen über die Behandlung angefangener Arbeiten bilden Grundlage und Ausgangspunkt der folgenden Erörterungen.

⁸ Merkblatt der EStV vom Januar 1980.

II. Die Behandlung der angefangenen Arbeiten nach der Soll- und nach der Ist-Methode

1. Die Behandlung nach der Soll-Methode

Bei der Soll-Methode wird das Einkommen aufgrund der Forderungen ermittelt, für die während eines Geschäftsjahres Fakturen ausgestellt wurden. Dazu gehören auch die am Jahresende noch ausstehenden Debitorenguthaben. Vorauszahlungen werden ebenfalls zum Geschäftseinkommen gerechnet, wenn sie bereits fakturiert sind.

Bei der Soll-Methode ist es nicht nötig, dass jede einzelne Faktura verbucht wird. Es kann auch vom vollständig erfassten Zahlungseingang ausgegangen werden und der Unterschied zwischen den ausstehenden Debitorenguthaben zu Beginn und am Ende des Geschäftsjahres dazu- oder abgezählt werden. Die so ermittelte Summe wird im Merkblatt der eigenössischen Steuerverwaltung vom Januar 1980 als periodengerechten Bruttoertrag bezeichnet, von dem bei der Einkommensberechnung auszugehen ist.

Bei der reinen Soll-Methode werden die angefangenen Arbeiten für die Berechnung des Geschäftseinkommens nicht miteinbezogen. Es steht den Steuerpflichtigen hingegen frei, solche Arbeiten ganz oder teilweise zu berücksichtigen.

Wenn zwischen den in der Rechnungsperiode belasteten Berufsauslagen und den gutgeschriebenen Fakturen ein solches Missverhältnis besteht, dass der Rechnungssaldo in keiner Weise den erzielten Einnahmen im Bemessungsjahr entspricht, so fordern die Steuerbehörden in Ausnahmefällen eine vernünftige und sachliche Rechnungsabgrenzung in Form der Aufrechnung von angefangenen Arbeiten⁹.

⁹ Merkblatt der EStV vom Januar 1980.

Im Kanton Zürich hat sich für die Ermittlung des Einkommens bei Anwälten, welche ihre Bücher nicht nach Handelsrecht führen, die folgende Praxis gebildet: Anzahlungen von Klienten werden zum steuerbaren Einkommen gerechnet. Wenn der Steuerpflichtige die Anzahlungen passivieren will, so muss er dafür 60% des verrechenbaren Stundensatzes als angefangene Arbeiten ausweisen¹⁰. Der Kanton Bern verlangt in solchen Fällen, dass 10% der jährlichen Unkosten aktiviert werden¹¹.

2. Die Behandlung nach der Ist-Methode

Bei der Ist-Methode wird das Erwerbseinkommen im Zeitpunkt des Zahlungseingangs als realisiert betrachtet und steuerlich jener Bemessungsperiode zugeordnet, in welcher der Vorgang stattgefunden hat. Zum Geschäftseinkommen gehören grundsätzlich alle Zahlungseingänge, die im Zusammenhang mit erbrachten Leistungen erfolgen. Konsequenterweise werden auch Vorauszahlungen dazu gezählt¹².

Angefangene Arbeiten müssen bei der Ist-Methode nicht in die Einkommensermittlung einbezogen werden. Die Steuerpflichtigen können diese wie bei der Soll-Methode ganz oder teilweise als steuerbares Einkommen ausweisen. Zudem kann auch bei der Ist-Methode die Steuerbehörde bei offensichtlichem Missverhältnis zwischen ausgewiesenem und tatsächlich erzielttem Einkommen eine weitergehende sachliche Abgrenzung fordern¹³.

¹⁰ Gemäss mündlicher Auskunft des kantonalen Steueramtes.

¹¹ Vgl. S. 91.

¹² Merkblatt der EStV vom Januar 1980.

¹³ Merkblatt der EStV vom Januar 1980.

3. Würdigung

Die beiden Abrechnungsmethoden regeln die Ermittlung des Geschäftseinkommens aus Absatzgeschäften. Auch wenn sich die Praxis bewusst ist, dass sie sich mit den Gewinnermittlungsmethoden nicht streng an die steuerrechtlichen Grundsätze der Einkommensermittlung hält, ist doch zu fragen, worin die Abweichungen liegen und wodurch diese gerechtfertigt sind. Denn es darf in steuerrechtlicher Hinsicht nicht genügen, dass die Ermittlung des Steuersubstrates keine Schwierigkeiten bereitet¹⁴. Das Steuerrecht verlangt den Ausweis des tatsächlich erzielten Einkommens, wobei dem Periodizitätsprinzip und dem Grundsatz der Rechtsgleichheit überragende Bedeutung zukommen.

Die Soll-Methode stellt für die Realisierung des Einkommens auf die Fakturierung ab. Sie entspricht in diesem Punkt dem Realisationsprinzip¹⁵. Im Gegensatz zu diesem Prinzip steht die Behandlung der Vorauszahlungen von Kunden, die bei Fakturastellung erfolgswirksam erfasst werden. Dies ist lediglich bei selbständig abrechenbaren Teilleistungen gerechtfertigt. In den übrigen Fällen sollten solche Zahlungen vorerst erfolgsneutral und erst mit der Schlussabrechnung erfolgswirksam ausgewiesen werden¹⁶. Im andern Fall werden die Steuerpflichtigen gezwungen, noch nicht realisierte Gewinne als steuerbares Geschäftseinkommen aufzuführen. Die korrekte Behandlung der Vorauszahlungen liesse sich bei der Soll-Methode ohne weiteres durchführen. Im Rahmen der Schlussabrechnung muss auch über die bereits erfolgten Vorauszahlungen abgerechnet werden, so dass diese dann erfolgswirksam erfasst werden könnten.

Nicht berücksichtigt wird bei der Soll-Methode der zweite Aspekt des Realisationsprinzips, nämlich die Periodisierung der

¹⁴ ZR 81 Nr. 99 = ZBl. 83 S. 316.

¹⁵ Vgl. S. 48.

¹⁶ Vgl. S. 119 f.

Aufwendungen. Dies hatte durch die Aktivierung von Beständen, z.B. von angefangenen Arbeiten zu erfolgen, wodurch die Aufwendungen jenen Erträgen gegenübergestellt werden, die sie auch verursacht haben. In dieser Hinsicht ist die Soll-Methode eine Ausgabenrechnung, was bei periodenübergreifenden Geschäften zur Folge hat, dass die Ausgaben Erträgen gegenübergestellt werden, die z.B. durch Aufwendungen früherer Perioden verursacht worden sind. Eine gewisse Korrektur kann allenfalls durch die Aufrechnungen erfolgen¹⁷.

Trotzdem besteht über den Bestand der angefangenen Arbeiten, deren Veränderungen und die richtige Periodisierung der Aufwendungen keine Kontrolle. Die Auswirkungen zeigen sich v.a. bei der Liquidation der Unternehmen, indem dann der gesamte Ertrag als Liquidationsgewinn zum Vorschein kommt, ohne dass noch Gewinnungskosten berücksichtigt werden können¹⁸.

Bei der Ist-Methode wird auf den Zeitpunkt des Zahlungseingangs als Realisationszeitpunkt abgestellt, was im Widerspruch zum Realisationsprinzip steht¹⁹. Dieses Prinzip wird bei der Ist-Methode auch durch die Behandlung der Vorauszahlungen verletzt, da diese mit dem Zahlungseingang erfolgswirksam auszuweisen sind. Die Steuerpflichtigen werden dadurch wie bei der Soll-Methode gezwungen, einen Gewinn als realisiert anzugeben, den sie noch nicht erzielt haben.

Die Ist-Methode verlangt für die Einkommensermittlung ebenfalls keine Berücksichtigung von Beständen, z.B. von angefangenen Arbeiten. Dadurch wird bei periodenübergreifenden Geschäften wie bei der Soll-Methode der richtigen Periodisierung der Aufwendungen nicht Rechnung getragen, mit den bei jener Methode erwähnten Nachteilen. Eine Korrektur kann durch allfällige

¹⁷ Vgl. S. 145.

¹⁸ ZR 81 Nr. 99 = ZBl. 83 S. 316.

¹⁹ Vgl. S. 48.

Aufrechnungen erfolgen²⁰. Insgesamt ist die Ist-Methode eine Einnahmen-Ausgaben Rechnung, wie sie bei der Ermittlung des Privateinkommens zur Anwendung gelangt²¹. Mit dieser Methode wird als Geschäftseinkommen nicht ein Gewinn im kaufmännischen Sinne berechnet, und es wird in steuerrechtlicher Hinsicht insbesondere der Grundsatz der Periodizität verletzt.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass weder bei der Soll- noch bei der Ist-Methode die Absatzgeschäfte und damit auch die angefangenen Arbeiten nach der vom Steuerrecht geforderten kaufmännischen Art behandelt werden.

III. Vorschläge für die Behandlung angefangener Arbeiten bei fehlender handelsrechtlicher Buchführung

1. Einleitung

Der in Art. 89 Abs. 3 BdBSt statuierten Aufzeichnungspflicht unterstehen Selbständigerwerbende, die einen Jahresumsatz von mindestens Fr. 100'000.- erzielen. Aus diesem Grund wird im folgenden eine Zweiteilung vorgenommen zwischen den aufzeichnungspflichtigen und denjenigen Selbständigerwerbenden, die der Aufzeichnungspflicht nicht unterliegen.

2. Bei bundessteuerrechtlicher Aufzeichnungspflicht

Art. 89 Abs. 3 BdBSt verpflichtet alle Steuerpflichtigen, die eine selbständige Erwerbstätigkeit ausüben, Urkunden und Belege während zehn Jahren aufzubewahren. Zusätzlich haben diejenigen Steuerpflichtigen, deren jährliche Roheinnahmen aus selbständiger Erwerbstätigkeit Fr. 100'000.- erreichen, ihre Einnahmen und Ausgaben, das Vermögen und die Schulden vollständig aufzu-

²⁰ vgl. S. 146.

²¹ vgl. S. 39.

zeichnen, weshalb in diesem Zusammenhang auch von einer "Art Buchführungspflicht" gesprochen wird²².

Wer gemäss gesetzlicher Verpflichtung oder freiwillig ordnungsgemäss Bücher nach Handelsrecht führt, erfüllt die Aufzeichnungspflicht im Sinne der erwähnten Bestimmung²³.

Der Umfang der Aufzeichnungspflicht wird näher umschrieben im Merkblatt der eidgenössischen Steuerverwaltung vom Januar 1980. Nach diesem Merkblatt sind die Aufzeichnungen dann ordnungsgemäss, wenn u.a. folgende Mindestanforderungen erfüllt werden:

- Die Aufzeichnungen über die Einnahmen und Ausgaben müssen fortlaufend und lückenlos sein.
- Die Inventare über die Warenvorräte müssen detaillierte Angaben über die Menge, die Werte und die Warenarten enthalten.
- Die Verzeichnisse der übrigen Vermögenswerte müssen ebenfalls die für eine zuverlässige Ueberprüfung notwendigen Einzelheiten enthalten, die Angaben von Globalbeträgen genügt nicht.

Die aufzeichnungspflichtigen Selbständigerwerbenden müssen folglich mindestens den Zahlungsverkehr fortlaufend aufzeichnen sowie die übrigen Vermögensteile und Schulden anhand eines detaillierten Inventars am Abschlusstag feststellen. Zum aufzeichnungspflichtigen Vermögen gehören die Vorräte und bei Erheblichkeit auch die angefangenen Arbeiten. Es wird im Merkblatt indessen nicht berücksichtigt, dass angefangene Arbeiten Vorräte darstellen und wie solche beim Jahresabschluss zu behandeln sind.

Mit den verlangten Anforderungen an die Aufzeichnungen sind die Voraussetzungen erfüllt, welche an eine einfache Buchhaltung

²² Reich S. 28 FN 9; Zch. Komm. EB N 58 zu § 19 lit. b StG ZH.

²³ Merkblatt der EStV vom Januar 1980.

gestellt werden²⁴. Anhand einer einfachen Buchhaltung ist es jedoch möglich, das Geschäftseinkommen als Vermögensstandsgewinn nach der kaufmännischen Art zu bestimmen, indem die Differenz zwischen dem Eigenkapital am Schluss und jenem am Anfang der Rechnungsperiode, vermehrt um die Privatentnahmen und vermindert um die Privateinlagen bestimmt wird. Der auf diese Weise ermittelte Unternehmenserfolg entspricht jenem, wie er sich auch aufgrund einer doppelten Buchführung errechnet²⁵, und wie er vom Unternehmenssteuerrecht als steuerbaren Geschäftsgewinn verlangt wird²⁶.

Weil bei periodenübergreifenden Absatzgeschäften mit keiner Abrechnungsmethode ein Gewinn im kaufmännischen Sinne ausgewiesen wird, besteht angesichts der Aufzeichnungspflicht nach Art. 89 Abs. 3 BdBSt kein Grund mehr, an der bisherigen Praxis festzuhalten und den betreffenden Selbständigerwerbenden weiterhin das Wahlrecht zwischen der Soll- und der Ist-Methode zu gewahren²⁷. Die Praxis wurde vor 1978, dem Zeitpunkt des Inkrafttretens von Art. 89 Abs. 3 BdBSt, begründet. Wegen der veränderten Rechtsgrundlage kann heute jedoch von allen steuerrechtlich Aufzeichnungspflichtigen verlangt werden, dass sie ihr Geschäftseinkommen zumindest im Rahmen einer einfachen Buchhaltung als Vermögensstandsgewinn im kaufmännischen Sinne berechnen.

Für die Behandlung der angefangenen Arbeiten hat dies zur Folge, dass sie am Jahresende aufzunehmen und in der Jahresrechnung als immaterielle Vorräte aufzuführen sind. Dabei sind die

²⁴ Bossard, Komm. N 17 zu Vorbemerkungen; Käfer, Komm. N 354 ff. zu Art. 957 OR.

²⁵ Käfer, Komm. N 359 zu Art. 957 OR; Höhn S. 167, BGE 70 I 320 f.; BGE 71 I 406; BGE 88 I 274 f.; ASA 16 S. 40; ASA 32 S. 21.

²⁶ Vgl. S. 39 f.

²⁷ Das Wahlrecht wird im Merkblatt der EStV vom Januar 1980 den Selbständigerwerbenden ausdrücklich weiterhin zugestanden.

Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und der Wesentlichkeit zu berücksichtigen²⁸.

Diese Ansicht mag vorerst für angefangene Arbeiten bei den freien Berufen ungewohnt erscheinen. Doch ist bei diesen Berufen zu beachten, dass sie steuerrechtlich Unternehmen darstellen mit Umsätzen, die häufig ein Mehrfaches der Fr. 100'000.- erreichen, die das Handelsrecht als Grenze der Buchführungspflicht festlegt²⁹. Nach dem Gleichbehandlungspostulat sollte deshalb auch von diesen Steuerpflichtigen verlangt werden, dass sie ihre angefangenen Arbeiten am Jahresende nach den gleichen Grundsätzen aufnehmen, die auch für die anderen steuerrechtlichen Unternehmen gelten.

Es ist davon auszugehen, dass auch bei den freien Berufen die geleisteten Arbeiten als Grundlage der Fakturastellung den einzelnen Kunden laufend belastet werden. Diese Kosten sind als Herstellungskosten beim Jahresabschluss aktivierungspflichtig³⁰. Zudem sollten die Leistungen mit Abschluss und Abnahme bzw. mit der Fakturastellung als Forderungen ertragswirksam ausgewiesen werden.

²⁸ Vgl. S. 51.

²⁹ Vgl. S. 142 f.

³⁰ In dem Sinne ist die Zürcher und Berner Praxis bei Anwälten, welche Anzahlungen passivieren, insofern richtig, als eine bestimmte Quote des verrechenbaren Honorars bzw. der direkt produktiven Kosten als angefangene Arbeiten aktivierungspflichtig sind. Vgl. S. 146. Der Umfang der Aktivierung sollte indessen nicht an Vorauszahlungen angeknüpft werden sondern von allen steuerrechtlich Aufzeichnungspflichtigen in der Höhe der zurechenbaren Kosten verlangt werden.

3. Bei fehlender bundessteuerrechtlicher Aufzeichnungspflicht

Auch diejenigen Selbständigerwerbenden, deren Umsatz weniger als Fr. 100'000.- pro Jahr beträgt, haben ihr Geschäftseinkommen grundsätzlich nach den auf alle steuerrechtlichen Unternehmen zur Anwendung gelangenden Gewinnermittlungsregeln zu berechnen³¹.

Diese Steuerpflichtigen sind Kleinunternehmen, bei denen den angefangenen Arbeiten beim Jahresabschluss keine oder nur eine untergeordnete Bedeutung zukommen dürfte. Nach den Grundsätzen der Wirtschaftlichkeit und der Wesentlichkeit kann deshalb i.d.R. von deren Aktivierung als Vorräte abgesehen werden, wie es die bestehende Praxis sowohl bei der Soll- als auch bei der Ist-Methode vorsieht.

Für diese Gruppe der Selbständigerwerbenden ist hingegen zu fragen, ob allenfalls bei ihnen eine Einschränkung des Wahlrechts auf eine der Gewinnermittlungsmethoden gerechtfertigt ist.

Die Ist-Methode knüpft an die Zahlungsein- und Zahlungsausgänge an. Die Steuerpflichtigen sind dabei im Rahmen ihrer Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren gehalten, die entsprechenden Unterlagen zu erstellen, aus denen der Zahlungsverkehr ersichtlich ist. Aus der Ist-Methode lässt sich jedoch auch die Soll-Methode herleiten, indem für die Bestimmung der im Geschäftsjahr ausgestellten Fakturen vom vollständig erfassten Zahlungseingang ausgegangen wird und am Ende des Geschäftsjahres sämtliche noch ausstehenden Debitorenguthaben, bzw. deren Veränderungen hinzu- oder abgezählt werden³².

In organisatorischer Hinsicht setzt diese Behandlung der Debitoren zumindest das Führen einer Offen-Posten Buchhaltung

³¹ Vgl. S. 32 ff. und 143.

³² Vgl. S. 145.

voraus³³. Mindestens eine Offen-Posten Buchhaltung hat jedes Unternehmen, welches seine Leistungen kreditiert, schon zur eigenen Uebersicht über die noch ausstehenden Forderungen zu führen. Somit lässt sich bei den betreffenden Steuerpflichtigen das Geschäftseinkommen auch organisatorisch nach der Soll-Methode ermitteln.

Es wurde dargelegt, dass in materieller Hinsicht die Soll-Methode der kaufmännischen Gewinnermittlung mehr entspricht als die Ist-Methode³⁴. Vor allem können bei der Soll-Methode im Gegensatz zur Ist-Methode Vorauszahlungen von Kunden vorerst erfolgsneutral und erst im Rahmen der Schlussabrechnung erfolgswirksam ausgewiesen werden³⁵. Im Veranlagungsverfahren bringt die Soll-Methode den Steuerbehörden zudem den Vorteil, dass sie die ausgewiesenen Forderungen mit den im neuen Geschäftsjahr geleisteten Zahlungseingängen abstimmen, überprüfen und auf diese Weise allfällige Differenzen feststellen kann.

Angesichts dieser Vorteile ist für die nicht aufzeichnungspflichtigen Selbständigerwerbenden zu fordern, dass sie ihr Geschäftseinkommen nur nach der Soll-Methode ermitteln sollten. Dadurch kann auf die Ist-Methode und auf die mit ihr verbundenen Nachteile verzichtet werden.

Der nach der Soll-Methode ermittelte Unternehmensgewinn dürfte im wesentlichen demjenigen Gewinn entsprechen, wie er von den nicht aufzeichnungspflichtigen, aber freiwillig buchführenden Selbständigerwerbenden errechnet wird. Bei diesen Steuerpflich-

³³ Bei einer Offen-Posten Buchhaltung werden keine Debitoren-Einzelkonten sondern i.d.R. nur ein Debitoren Sammelkonto geführt. Auf dieses kann in einfachen Verhältnissen ebenfalls verzichtet werden. Der Debitoren-Bestand wird dann am Jahresende aufgrund der unbezahlten "offenen" Fakturen im Rahmen der Offen-Posten Kontrolle ermittelt. Revisionshandbuch 2.2 S. 30.

³⁴ Vgl. S. 147 ff.

³⁵ Vgl. S. 147.

tigen dürfte i.d.R. den angefangenen Arbeiten ebenfalls keine wesentliche Bedeutung zukommen. Deshalb erscheint es auch angesichts des Grundsatzes der Rechtsgleichheit gerechtfertigt, die letzteren beim Jahresergebnis gemäss der Geschäftsbuchhaltung im Sinne der heutigen Praxis zu behaften.

Zusammenfassend ist für die nicht aufzeichnungspflichtigen und auch nicht freiwillig buchführenden Selbständigerwerbenden zu verlangen, dass sie ihr Geschäftseinkommen lediglich nach der Soll-Methode berechnen, wobei diese Methode hinsichtlich der Behandlung von Vorauszahlungen zu modifizieren ist. Die angefangenen Arbeiten sind nur ausnahmsweise bei erheblicher Bedeutung aufzuführen, anders als bei den steuerrechtlich Aufzeichnungspflichtigen, bei denen die Aktivierung die Regel, die Nichtaktivierung die Ausnahme bildet.

IV. Ergebnisse

Handwerksbetriebe sowie Angehörige der freien Berufe sind i.d.R. handelsrechtlich nicht buchführungspflichtig. Bei diesen Steuerpflichtigen kann deshalb im Veranlagungsverfahren die handelsrechtliche Jahresrechnung als Grundlage für die Ermittlung des steuerrechtlichen Unternehmensgewinnes fehlen.

1. Sowohl Handwerksbetriebe als auch die Angehörigen freier Berufe sind grundsätzlich verpflichtet, als Geschäftseinkommen einen Vermögensstandsgewinn im kaufmännischen Sinne auszuweisen.
2. Führen Selbständigerwerbende, obwohl gesetzlich dazu nicht verpflichtet, ihre Bücher freiwillig nach kaufmännischer Art, so stellt die Steuerbehörde für die Ermittlung des steuerbaren Geschäftseinkommens auf die geführten Bücher als Veranlagungsgrundlage ab.

3. Den nicht buchführenden Selbständigerwerbenden räumt die Praxis das Recht ein, ihr Geschäftseinkommen entweder nach der Soll- oder nach der Ist-Methode zu berechnen.

Mit den beiden Gewinnermittlungsmethoden wird nicht ein Unternehmensgewinn im kaufmännischen Sinn ermittelt. Es erfolgt insbesondere bei periodenübergreifenden Absatzgeschäften keine sachgerechte Periodisierung der Aufwendungen und Erträge. Dies zeigt sich u.a. darin, dass die angefangenen Arbeiten i.d.R. bei keiner Methode aktiviert werden müssen.

4. Das Bundessteuerrecht statuiert in Art. 89 Abs. 3 BdBSt eine steuerrechtliche Aufzeichnungspflicht, der alle Selbständigerwerbenden mit einem Umsatz von Fr. 100'000.- und mehr unterstehen. Um der Aufzeichnungspflicht zu genügen, haben die betroffenen Steuerpflichtigen mindestens solche Aufzeichnungen zu machen, die zur Führung einer einfachen Buchhaltung erforderlich sind. Aus einer einfachen Buchhaltung lässt sich jedoch ein Vermögensstandsgewinn im kaufmännischen Sinne bestimmen, wie er vom Unternehmenssteuerrecht als steuerbaren Geschäftsgewinn verlangt wird. Aus diesem Grund besteht für die nach Art. 89 Abs. 3 BdBSt Aufzeichnungspflichtigen keine Veranlassung mehr, ihnen das Wahlrecht zwischen den Abrechnungsmethoden weiterhin einzuräumen. Sie haben als Unternehmensgewinn einen Vermögensstandsgewinn wie die übrigen Steuerpflichtigen auszuweisen und dabei die angefangenen Arbeiten als immaterielle Vorräte zu aktivieren.

Diese Forderung gilt insbesondere auch für die Angehörigen freier Berufe, die, auch wenn sie Dienste erbringen, unfertige Dienstleistungen beim Jahresabschluss aufnehmen und mit den zurechenbaren Kosten (=Herstellungskosten) aktivieren sollten. Dadurch wird diese Gruppe Selbständigerwerbender mit den übrigen Selbständigerwerbenden gleichgestellt, die i.d.R. ebenfalls ab einem Umsatz von Fr. 100'000.- handels-

rechtlich zur kaufmännischen Buchführung verpflichtet sind.

5. Bei denjenigen Selbständigerwerbenden, die der bundessteuerrechtlichen Aufzeichnungspflicht nicht unterliegen, handelt es sich um kleine Unternehmen. In solchen Unternehmen dürften periodenübergreifenden Geschäften untergeordnete Bedeutung zukommen, so dass ihre Aktivierung grundsätzlich nicht gefordert werden muss. Die nicht Aufzeichnungspflichtigen haben im Rahmen ihrer Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren mindestens diejenigen Unterlagen zu erstellen, die für die Berechnung des Geschäftseinkommens nach der Soll-Methode notwendig sind.

Weil die Ist- der Soll-Methode sachlich unterlegen ist, sollte von den nicht Aufzeichnungspflichtigen verlangt werden, dass sie ihr Geschäftseinkommen nach der Soll-Methode ausweisen und es sollte bei ihnen auf die Anwendung der Ist-Methode verzichtet werden. Für die angefangenen Arbeiten bewirkt die Einschränkung des Wahlrechts keine Änderung in ihrer Behandlung. Sie sind im Sinne der bisherigen Praxis i.d.R. nicht, und nur ausnahmsweise, wenn ihnen erhebliche Bedeutung zukommt, zu aktivieren. Entsprechend der Soll-Methode sind sie mit Beendigung und Abnahme durch den Besteller bzw. mit der Fakturastellung als Debitorenforderungen mit dem ganzen Ertrag auszuweisen.

Die Soll-Methode sollte gegenüber der heutigen Praxis in der Art modifiziert werden, dass Vorauszahlungen von Kunden vorerst erfolgsneutral behandelt und erst im Rahmen der Schlussabrechnung zum steuerbaren Unternehmensgewinn gerechnet werden.

9. Kapitel: Die Bilanzierung angefangener Bauten auf fremdem Boden

I. Einleitung

Bei Bauten kann sich die Bauzeit wegen der Grösse des Bauprojektes oft über mehrere Geschäftsperioden erstrecken und die einzelnen Projekte können für die Bauunternehmen wirtschaftlich von erheblicher Bedeutung sein¹. Für solche Bauten, die im folgenden auch als Mehrjahresprojekte oder als Bauten mit langfristiger Fertigung bezeichnet werden, fragt es sich, ob diese in den Jahresrechnungen der einzelnen Fertigungsjahren nach den allgemeinen Grundsätzen auszuweisen sind, oder ob in solchen Fällen vom Realisationsprinzip abzuweichen ist und der Gewinn auf die einzelnen Fertigungsjahre verteilt werden soll.

Die folgenden Ausführungen gehen hauptsächlich dieser Frage nach und zeigen, welche Lösungen das Handelsrecht bietet und welche Konsequenzen sich daraus für das Einkommenssteuerrecht ergeben. Die allgemeinen Erkenntnisse, welche für die Behandlung angefangener Arbeiten im Handels- und Einkommenssteuerrecht gewonnen wurden, bilden wiederum Grundlage der folgenden Erörterungen.

Angefangene Bauten auf fremdem Boden werden in Literatur und Judikatur vorwiegend als Forderungen bezeichnet. In dieser Arbeit werden sie als ~~den~~ Vorräte qualifiziert². Es wird deshalb nochmals auf die buchhalterische Qualifikation eingegangen und die Ursache der unterschiedlichen Beurteilung dargelegt.

¹ Z.B. das Erstellen von Schulhäusern, Brücken, Tunnels usw.

² Vgl. S. 28 und 115 ff.

II. Die buchhalterische Qualifikation

Das Problem der Qualifikation von angefangenen Bauten auf fremdem Boden ergibt sich aus dem Zivilrecht. Nach Art. 667 Abs. 2 ZGB umfasst das Eigentum an Grund und Boden wegen des Akzessionsprinzips auch alle Bauten. Diese gehen mit der Erstellung ins Eigentum des Grundeigentümers über³.

Wegen des untergehenden Eigentums des Herstellers an der Baute wird nun die Ansicht vertreten, dass solche Bauten buchhalterisch keine Vorräte darstellen würden, sondern dass es sich um Forderungen⁴, um "besonders geartete Forderungen"⁵ oder um "besonders geartete Vermögensgegenstände"⁶ handle. Es wird jedoch zugestanden, dass die Vollwertigkeit der Forderung aus den Bauten von der Vollendung der Arbeiten abhängt, weshalb sie auch als den Vorräten nahestehend bezeichnet werden⁷. Für die Bilanzierung angefangener Bauten auf fremdem Boden wird die Bildung eines Sonderpostens vorgeschlagen, der zwischen den Vorräten und den anderen Gegenständen des Umlaufvermögens einzugliedern sei, weil es sich weder um eigentliche Forderungen noch um Vorräte handle⁸.

Die Ursache, dass angefangene Bauten auf fremdem Boden als Forderungen bezeichnet werden, sieht Meierkord für die BRD im Soforthilfegesetz von 1949, welches im Zusammenhang mit der Währungsreform von 1948 erlassen worden ist. Nach diesem Gesetz wurde dasjenige Vermögen mit einer Abgabe belastet, welches

³ Haab/Simonius/Scherrer/Zobl, Komm. N 111 zu Art. 642 ZGB.

⁴ Revisionshandbuch 2.2 S. 43; Renggli, Der Schweizer Treuhänder 12/1985 S. 380.

⁵ Wirke, DB 1973 S. 1571.

⁶ Schmidt/Meyer S. 71.

⁷ Revisionshandbuch 2.2 S. 43; Wirke S. 1571; Bühler/Scherpf S. 432.

⁸ Schmidt/Meyer S. 118; Renggli S. 380.

trotz der Währungsreform seinen Wert behalten hat. Abgabepflichtig war derjenige, der den durch die Währungsgesetze nicht betroffenen Sachgegenstand auch nach der Abwertung noch zu ungeschmälertem Wert nutzen und verwerten konnte. Wegen den zivilrechtlichen Eigentumsverhältnissen verlor der Bauunternehmer bei angefangenen Bauten auf fremdem Boden diese Möglichkeit. Er verlor aber auch 9/10 der vor der Währungsreform begründeten Forderung. Deshalb wurde in diesen Fällen zu Recht auf die zivilrechtlichen Verhältnisse abgestellt, und die angefangenen Bauten wurden nicht zum Sachvermögen, sondern zu den Forderungen des Bauunternehmers gezählt⁹.

Vor Erlass des Soforthilfegesetzes zählten in der BRD angefangene Bauten in der Ertragsbilanz regelmässig zum Sachvermögen des Unternehmers. Nach der Währungsreform haben die deutschen Steuerbehörden die Praxis des Soforthilfegesetzes auch für die Ertragssteuerbilanz übernommen, so dass angefangene Bauten fortan als Forderungen ausgewiesen werden mussten¹⁰. Diese deutsche Praxis dürfte in der Schweiz übernommen worden sein, ohne dass nach den Ursachen der Qualifikation gefragt worden ist.

Die Betrachtungsweise, welche angefangene Bauten auf fremdem Boden als Forderungen bezeichnet, erkennt nun dreierlei. Zum einen, dass Forderungen im buchhalterischen Sinne bei synallagmatischen Verträgen erst mit Abschluss der Leistung und dem damit verbundenen Anspruch auf die Gegenleistung entstehen¹¹. Eine Voraussetzung, die bei den angefangenen Bauten auf fremdem Boden offensichtlich nicht erfüllt ist¹².

⁹ Meierkord, BB 1965 S. 1022.

¹⁰ Meierkord, BB 1965 S. 1022.

¹¹ Vgl. S. 116.

¹² Gl.A. Meierkord, BB 1965 S. 1022 ff.

Zum andern sind dem Buchführungsrecht keine "besonders gearteten Forderungen" bekannt, deren "Vollwertigkeit" von der Vollendung der Arbeiten abhängt. Es würde sich bei einer solchen Qualifikation um buchhalterisch bedingte Forderungen, um "buchführungsrechtliche Anwartschaften" handeln, einen Tatbestand, den das Buchführungsrecht nicht kennt¹³.

Zum dritten betrachtet eine derart vorgenommene Qualifikation die zivilrechtlichen Rechtsverhältnisse auch für die buchhalterische Beurteilung als massgeblich, und es wird nicht berücksichtigt, dass im Buchführungs- und auch im Unternehmenssteuerrecht eine wirtschaftliche Betrachtungsweise anzuwenden ist¹⁴.

Im Lichte einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist grundsätzlich für die buchhalterische Qualifikation kein Unterschied zu machen zwischen angefangenen Bauten auf fremdem Boden und solchen, die als Absatzgüter auf eigenem Boden erstellt werden. Die letzteren sind unter der Position Vorräte auszuweisen¹⁵. Das gleiche muss ebenfalls für Bauten auf fremdem Boden gelten. Denn mit der Aktivierung der bereits geleisteten Aufwendungen werden diese auch bei den Bauten auf fremdem Boden entsprechend dem Realisationsprinzip den durch sie bewirkten Erträgen zugeordnet, eine Aufgabe, welche für periodenübergreifende Absatzgeschäfte die Position Vorräte erfüllt¹⁶. Aus diesem Grund sind angefangene Bauten auf fremdem Boden, die wie alle angefangenen Arbeiten abgrenzbare und zurechenbare Nutzenpotentiale beinhalten¹⁷, als Vorräte zu qualifizieren. Sie unterscheiden sich für den Hersteller von den Bauten auf

¹³ Vgl. S. 118 f.

¹⁴ Vgl. S. 28 und 94.

¹⁵ Renggli S. 380; Mürger, Der Schweizer Treuhänder 1/1978 S. 30; Schmidt/Meyer S. 118; Adler/Düring/Schmaltz N 122 zu § 151 AktG.

¹⁶ Vgl. S. 83 f.

¹⁷ Der Unternehmer kann das Risiko zusätzlich mittels des Bauhandwerkerpfandrechts nach Art. 837 ff. ZGB absichern.

eigenem Boden lediglich wegen den sachenrechtlichen Rechtsverhältnissen durch ihre immaterielle Natur¹⁸.

Die angefangenen Bauten auf fremdem Boden sollten in der Bilanz unter der Position der Vorräte ausgewiesen werden, wobei sie der Klarheit wegen unter separater Bezeichnung aufzuführen sind.

III. Die Problemstellung

Die Ausführung von Bauten mit langfristiger Fertigung beansprucht oft einen wesentlichen Teil der Fertigungskapazität eines Bauunternehmens. Für dieses kann es deshalb von Bedeutung sein, wie die Bauten in den einzelnen Geschäftsjahren bilanziert werden.

Nach dem Realisationsprinzip müssten auch bei mehrjährigen Leistungen die gesamten Aufwendungen über alle Fertigungsjahre bis zum Abschluss der Leistung aktiviert und die angefangenen Bauten in diesen Jahren zu den Herstellungskosten aufgeführt werden. Dies hat zur Folge, dass der gesamte Gewinn im Jahre der Fertigerstellung auszuweisen ist, obwohl auch die vorangehenden Jahre zu dessen Bewirkung beigetragen haben¹⁹. Wenn nun nicht in jedem Geschäftsjahr mehrere derartige Projekte abgeschlossen werden können, wodurch der Gewinn ausgeglichen wird, ist durch eine solche Bilanzierungspraxis das einzelne Jahresergebnis als Massgrösse des wirtschaftlichen Erfolges unbrauchbar²⁰.

Bei einer solchen Bilanzierungspraxis fällt der gesamte Gewinn im Realisationsjahr als steuerbaren Unternehmensgewinn an. Dies

¹⁸ Gl.A. Käfer, Komm. N 339 zu Art. 958 OR.

¹⁹ Blumer S. 177 f.

²⁰ Leffson S. 253 f.; Clemm S. 120 f.

hat eine konzentrierte Steuerbelastung in dem Steuerjahr zur Folge, für welches das Realisationsjahr als Bemessungsperiode dient, und zudem gelangt eine höhere Progressionsstufe zur Anwendung, als wenn der Gewinn auf die einzelnen Fertigungsperioden aufgeteilt würde.

Wird hingegen der Gewinn auf die einzelnen Fertigungsjahre verteilt und vorzeitig ausgewiesen, so ist das Risiko der zukünftigen Fertigungsjahre abzuschätzen. Als Folge der Risikoabschätzung beruhen bei dieser Bilanzierungsart die Jahresrechnungen unvermeidbar und zum Teil nicht unerheblich auf Schätzungen²¹. Auch kann das Prinzip der Bilanzvorsicht verletzt werden, weil unvorgesehene Fehlleistungen in den Folgejahren den Gewinn eines ganzen Projektes aufzehren oder übersteigen können²².

IV. Die Bilanzierung angefangener Bauten auf fremdem Boden im Handelsrecht

Bei der Frage, ob bei Mehrjahresprojekten Ausnahmen vom Realisationsprinzip und damit auch vom Vorsichtsprinzip gerechtfertigt sind, um die Nachteile der schubweisen Gewinnausweisung zu vermeiden, ist sich nach Leffson die Lehre nur darin einig, "dass es keine festen Grundsätze gibt"²³.

Dabei wird nach einer strengen Auffassung verlangt, dass angesichts der unsicheren zukünftigen Risikoeinschätzung mit dem Ertrags- und Gewinnausweis bis zum Abschluss der einzelnen Projekte zugewartet werden sollte²⁴. Nach einer andern, ebenfalls restriktiven Ansicht wird die Aktivierung eines Gewinnanteils

²¹ Leffson S. 257.

²² Leffson S. 255.

²³ Leffson S. 257.

²⁴ Leffson S. 257 f.

dann als zulässig erachtet, wenn das Risiko auf den Auftraggeber überwältigt werden kann²⁵.

Ein Teil der Lehre sowie die deutsche Rechtsprechung anerkennen bei selbständig abrechenbaren Teilleistungen einen vorzeitigen Gewinnausweis²⁶. Als selbständig abrechenbare Teilleistungen gelten solche Leistungen, die abgrenzbar sind. Zudem müssen sie fertig und vom Vertragspartner abgenommen worden oder wirtschaftlich als abgenommen anzusehen sein²⁷.

Teilabrechnungen haben für die betriebliche Finanzwirtschaft den Vorteil, dass die finanziellen Dispositionen durch die Teilabnahmen und Teilabrechnungen der erstellten Leistungen sowie durch die Begleichung der Forderungen von seiten des Kunden auf eine sicherere und überschaubarere Grundlage gestellt werden, als wenn mit der Abrechnung bis zum Fertigungsende zugewartet werden muss²⁸. Es ist jedoch auch bei Teilabrechnungen zu beachten, dass das Restrisiko i.d.R. weiterhin beim Hersteller verbleibt.

Diese Bilanzierungspraxis, wonach der Gewinn mit Abschluss des Projektes bzw. mit der Abnahme einer Teilleistung durch den Besteller verbucht werden kann, stimmt bei Werkverträgen auch mit Art. 372 OR überein. Der Anspruch auf die Vergütung erwächst dem Unternehmer nach Abs. 1 dieser Norm, abweichende vertragliche Vereinbarung vorbehalten, mit der Ablieferung des Werkes. Bei selbständig abrechenbaren Teilleistungen entsteht der gesetzliche Anspruch auf die nach Werkteilen festgesetzte Vergütung bei Ablieferung des Werkteiles und der Annahme durch

²⁵ Schmidlin S. 154.

²⁶ Blumer S. 177; Leffson S. 247; Bühler/Scherpf S. 425 und die dort aufgeführten Urteile des BFH.

²⁷ Bühler/Scherpf S. 425.

²⁸ Böse S. 148.

den Besteller²⁹.

In Art. 372 OR wird nicht näher definiert, wann ein Werk als abgeliefert gilt und der Rechtsanspruch auf die Vergütung erworben ist. Die Auslegung dieser Frage hat sich nach den allgemein anerkannten Normen des Schweizerischen Ingenieur- und Architekten-Vereins zu richten. Gemäss SIA-Norm 157 gilt ein Werk mit der Abnahme durch den Besteller als geliefert. Die Abnahme hat auf Anzeige des Unternehmers über die Vollen-
dung des Werkes innert Monatsfrist zu erfolgen³⁰. Ab diesem Zeitpunkt bilden die Leistungen buchhalterisch Forderungen. Die entsprechende Verbuchung kann mit der Schlussabrechnung erfolgen, die der Unternehmer innert zwei Monaten nach der Abnahme des Werkes zu erstellen hat³¹.

In der Schweiz dürfen nach der vorherrschenden Meinung bei Mehrjahresprojekten die Erträge entsprechend dem Leistungsfortschritt bereits in den einzelnen Fertigungsjahren ausgewiesen werden, wenn der Gewinn nachhaltig gesichert erscheint und den bestehenden Risiken gebührend Rechnung getragen wird. Diese Bewertungspraxis wird im Aktienrecht für Vorräte trotz der Höchstwertvorschrift von Art. 666 OR, nach der sich die Bewertung der angefangenen Bauten auf fremdem Boden bei richtiger Qualifizierung zu richten hat, anerkannt³².

Auch wenn die angefangenen Bauten nach Art. 960 Abs. 2 OR bewertet werden, ist die vorzeitige Aktivierung eines Gewinnanteils nur gerechtfertigt, wenn dieser im gleichen Masse wie im Aktienrecht gesichert ist. Deshalb erübrigt sich eine getrennte

²⁹ Art. 372 Abs. 2 OR; Gautschi, Der Werkvertrag N 20 a zu Art. 372 OR; Gauch S. 225; gl. RB 1960 Nr. 94.

³⁰ SIA-Norm 158 Abs. 2.

³¹ SIA-Norm 154.

³² Revisionshandbuch 2.2 S. 58; Bossard, Komm. N 84 zu Art. 960 OR; Blumer S. 177; Weber S. 82; Renggli S. 382.

Besprechung und es gelten die folgenden Ausführungen sowohl für die Bewertung nach Aktien- als auch nach allgemeinem Buchführungsrecht.

Begründet wird die Zulässigkeit der vorzeitigen Aktivierung von Gewinnen bei Mehrjahresprojekten mit den bereits erwähnten Nachteilen, welche mit einer aperiodischen Gewinnausweisung verbunden sind. Als weitere Argumente, welche die Ausnahme rechtfertigen, werden aufgeführt, dass das Absatzrisiko wegen den bestehenden Verträgen entfalle und dass der Absatz der Güter und damit die Auslastung der Unternehmung über mehrere Jahre hinweg gesichert sei³³.

Die Autoren des Revisionshandbuches und Renggli rechtfertigen diese Bilanzierungspraxis fälschlicherweise damit, dass angefangene Bauten auf fremdem Boden Forderungen darstellen würden. Ihre Bewertung habe sich deshalb nach Art. 960 Abs. 2 OR zu richten, so dass keine Bindung an Kostenwerte vorgeschrieben sei³⁴.

Nach dem Revisionshandbuch der Schweiz müssen bei Mehrjahresprojekten folgende Voraussetzungen erfüllt sein, damit ein vorzeitig geschätzter Gewinnanteil in den Jahresrechnungen der einzelnen Fertigungsperioden vorzeitig ausgewiesen werden darf³⁵:

- Der Auftrag muss genau umschrieben, das Abrechnungssystem überblickbar und der Gewinn nachhaltig gesichert sein; bei Spekulationsobjekten ist eine Gewinnaktivierung nicht zulässig.
- Der Stand der Fertigung muss mit genügender Genauigkeit festgestellt werden können.
- Es muss im Zeitpunkt der Bilanzierung grundsätzlich ein

³³ Weber S. 82.

³⁴ Revisionshandbuch 2.2 S. 59; Renggli S. 382.

³⁵ Revisionshandbuch 2.2 S. 58.

Entschädigungsanspruch bestehen.

- Bei Pauschal- oder Festpreisen ist grössere Vorsicht am Platz als z.B. bei Vereinbarung von Regiesätzen.

Bei der "Kardinalfrage"³⁶, wie der Ertrag entsprechend dem Leistungsfortschritt zu periodisieren ist, wird in der Betriebswirtschaftslehre vorgeschlagen, dass die Verteilung des Erfolgsbeitrages nach Massgabe des Gesamtaufwandes oder des erreichten Fertigungsgrades erfolgen soll, wobei entstandene Mehrkosten abzusetzen sind, während Kosteneinsparungen unberücksichtigt bleiben sollten³⁷.

Das folgende Beispiel veranschaulicht eine solche leistungsgerechte Ertragszuordnung³⁸:

Abbildung 2: Beispiel einer leistungsgerechten Ertragszuordnung bei einem Mehrjahresprojekt

Gesamtleistung

vereinbarter Erlös	120 GE (Geldeinheiten)
Sollkosten	100 GE
geplanter Gewinn	20 GE

Bewirkte Teilleistung

Sollkosten	70 GE
------------	-------

	Fall 1 -----	Fall 2 -----
Istkosten	74 GE	68 GE
zuzüglich anteilig geplanter Gewinn	14 GE	14 GE
abzüglich Kostenüberschreitung	4 GE	-
unrealisierter Ertrag	84 GE	82 GE
unrealisierter Erfolgsbeitrag	10 GE	14 GE

³⁶ Weber S. 83.

³⁷ Böse S. 149 f.; Leffson S. 254.

³⁸ Beispiel nach Leffson S. 254.

Eine Abweichung vom Realisationsprinzip kann auch in der Weise erfolgen, indem die angefangenen Bauten zu den Selbstkosten ausgewiesen werden.

Bestehen Risiken aus den angefangenen Bauten wie z.B. die Haftung für Mängel, so ist die Aktivierung eines Gewinnanteils nur dann sinnvoll, wenn die Risiken verhältnismässig geringfügig sind. Im andern Fall kann der Gewinn nicht als nachhaltig gesichert angesehen werden und seine Aktivierung dürfte in solchen Fällen unzulässig sein³⁹. Dies gilt auch wenn Teilzahlungen für nicht selbständig abrechenbare Teilleistungen geleistet werden. Dann entfällt bei der Risikoabschätzung lediglich das Bonitätsrisiko für den bereits bezahlten Betrag, während dieses in den übrigen Fällen für die gesamte zukünftige Forderung einzubeziehen ist.

Es gilt festzuhalten, dass im Handelsrecht sowohl die Aktivierung eines Gewinnanteils als auch die Bewertung zu den Selbstkosten lediglich ausnahmsweise und unter den erwähnten Voraussetzungen anerkannt ist und dass der Bilanzierende selber über die Aktivierung entscheiden kann. Die übrigen Grundsätze der handelsrechtlichen Gewinnermittlung sind weiterhin einzuhalten, wobei insbesondere das Vorsichtsprinzip und das Niederstwertprinzip zu beachten sind, nach denen allenfalls eine Bewertung der angefangenen Bauten unter den Herstellungskosten zu erfolgen hat.

Drohen Verluste, so sind diese wegen der Anwendung des Niederstwertprinzips auch bei den angefangenen Bauten auf fremdem Boden, gleich wie bei den übrigen angefangenen Arbeiten, vorerst im Rahmen ihrer Bewertung zu berücksichtigen. Rückstellungen müssen für jenen Teil gebildet werden, der die aktivierungsfähigen Kosten übersteigt⁴⁰.

³⁹ Leffson S. 258.

⁴⁰ Vgl. S. 86.

V. Die Bilanzierung angefangener Bauten auf fremdem Boden im Einkommenssteuerrecht

1. Die bestehende Praxis

Auch das Steuerrecht bietet für angefangene Bauten auf fremdem Boden mit mehrjähriger Fertigung keine gesetzliche Lösung, zu welchem Zeitpunkt der Gewinn aus solchen Geschäften als realisiert verbucht werden kann und verbucht werden muss. Deshalb sollte die Praxis entsprechende Lösungen erarbeiten⁴¹.

Entscheide, welche die Periodisierung von Gewinnen angefangener Bauten regeln, stammen vorwiegend aus der Zeit von 1940-1946. Ursache war die auf jene Zeit befristete zusätzliche Kriegsgewinnsteuer. Denn je nach dem, in welcher Periode ein Gewinn ausgewiesen wurde, zählte er bei der Kriegsgewinnsteuer zum steuerbaren Unternehmensgewinn oder zu Geschäftsjahren, welche für die Gewinnbesteuerung die Renditeberechnungsgrundlage bildeten.

Die Gerichtspraxis hat die Periodisierung von Gewinnen aus periodenübergreifenden Geschäften in ihren Entscheiden "in freier Rechtsfindung nach den Grundsätzen der Gerechtigkeit und der Zweckmässigkeit" vorgenommen⁴². Wegen der speziellen steuerrechtlichen Situation kann diesen Entscheiden für die heutige Praxis keine wesentliche Bedeutung mehr beigemessen werden. Trotzdem sollen einige Urteile dargestellt werden. Sie veranschaulichen deutlich, welcher Art die Lösungen sind, wenn diese nicht nach objektiven Kriterien, sondern in freier Rechtsfindung nach dem Grundsatz der Zweckmässigkeit bestimmt werden.

In einem Entscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung wurde festgelegt, dass bei Werkverträgen, deren Erfüllung sich über

⁴¹ ZR 37 Nr. 76.

⁴² ZR 37 Nr. 76.

mehrere Jahre hinzog, der Gewinn bei der Kriegsgewinnsteuer ohne Rücksicht auf Veranlagung und Fälligkeit in die einzelnen Erstellungsjahre des Werkes zu verlegen war. Als Verteilungsschlüssel für die auf die einzelnen Geschäftsjahre entfallenen Teilgewinne wurden die in diesen Jahren ausbezahlten produktiven Löhne genommen. Als weiterer, möglicher Verteilungsmassstab wurden die Materiallieferungen bezeichnet⁴³.

Gleich entschied das Bundesgericht in einem Entscheid von 1949, wobei wiederum ausdrücklich festgehalten wurde, dass bei Mehrjahresprojekten weder die kaufmännische Verbuchung des Gewinnes durch den Unternehmer noch die Fälligkeit der Forderung für die steuerliche Gewinnerfassung massgeblich sei⁴⁴.

Bei einem nicht buchführenden Steuerpflichtigen urteilte das Bundesgericht hingegen, dass der volle Gewinn in das Jahr der definitiven Abrechnung zu verlegen sei, dies trotz erfolgten Teilzahlungen in Vorjahren. Diese Praxis sei speziell im Baugewerbe wegen den erheblichen Risiken üblich, wobei offengelassen wurde, ob bei ordnungsgemässer Buchführung allenfalls anders zu entscheiden gewesen wäre⁴⁵.

In einem andern Entscheid betrachtete die Eidgenössische Steuerverwaltung hingegen die ordentliche Buchführung als massgeblich. Sie führte in der Begründung aus, dass die Steuerpflichtige den angefangenen Bau in den Fertigungsjahren zu Recht mit den Herstellungskosten aktiviert, die empfangenen Vorauszahlungen des Bauherrn passiviert und den Reingewinn erst in der Periode der Fertigerstellung und der Bauabrechnung verbucht hätte⁴⁶.

⁴³ Entscheid der EStV vom 15. Juni 1945 = ASA 14 S. 250.

⁴⁴ BGE vom 6. Juli 1949 = ASA 18 S. 205.

⁴⁵ BGE 73 I 135 ff. = ASA 16 S. 84.

⁴⁶ Entscheid der EStV vom 30. Juni 1944 = ASA 13 S. 180 f.

Im Rahmen von periodischen Steuern, wie sie die Einkommens- und Ertragssteuern darstellen, kommt dem Problem der Periodisierung von Gewinnen bei Mehrjahresprojekten nicht dieselbe Bedeutung zu wie bei einmaligen oder befristeten Steuern, weil der Gewinn spätestens mit der Fakturierung ausgewiesen werden muss und dann steuerlich erfasst werden kann⁴⁷.

In der Literatur findet das Problem der Periodisierung von Gewinnen bei Mehrjahresprojekten im Einkommenssteuerrecht im allgemeinen und bei angefangenen Bauten im speziellen relativ wenig Beachtung. Diejenigen Autoren, die sich dazu äussern, vertreten die Ansicht, dass die handelsrechtliche Beurteilung auch für das Steuerrecht massgeblich sei⁴⁸.

Nach Renggli richtet sich die steuerrechtliche Praxis von noch nicht abgerechneten Bauleistungen primär nach der handelsrechtlichen Behandlung. Die Steuerbehörden würden dabei regelmässig die Bilanzierung angefangener Bauten zu den Herstellungskosten akzeptieren und darauf verzichten, in den einzelnen Fertigungsjahren den Ausweis eines als realisiert anzusehenden Erfolgsanteils aus angefangenen Bauten in den Unternehmensgewinn zu verlangen. Zudem würden sie pauschale Rückstellungen für Garantiearbeiten in der Höhe von 5-15% zulassen⁴⁹.

Diese Bewertungspraxis, bei der dem Steuerpflichtigen ein relativ grosser Ermessensspielraum gewährt wird, ist nach Blumer/Graf auch aus Gründen der Praktikabilität gerechtfertigt, weil die Steuerbehörden im Einzelfall überfordert wären, angesichts der Grösse und der Komplexität von Mehrjahresprojekten eigene Bewertungen vorzunehmen. Zudem kämen allfällige stille Reserven spätestens mit der Rechnungsstellung zum Vorschein⁵⁰.

⁴⁷ Blumer/Graf S. 443.

⁴⁸ Weber S. 82; Bühler/Scherpf S. 423; Renggli S. 383; gl. wohl auch Blumer/Graf S. 444.

⁴⁹ Renggli S. 383.

⁵⁰ Blumer/Graf S. 444.

Bei Akontozahlungen, die für selbständig abrechenbare Teilleistungen bezahlt werden, stellt die Veranlagungspraxis für die vorzeitige Ertragsrealisation auf den Stand der Akontozahlungen an das projektausführende Unternehmen ab⁵¹.

2. Vorschläge für die Bilanzierung angefangener Bauten auf fremdem Boden

Für die Beurteilung, wie angefangene Bauten auf fremdem Boden in den steuerrechtlichen Jahresabschluss einzubeziehen sind, dürfen reine Praktikabilitäts- und Zweckmässigkeitsüberlegungen nicht begleitend sein. Solche sind allenfalls bei der Würdigung der Ergebnisse miteinzubeziehen. Die steuerrechtliche Behandlung ist wiederum aus den allgemeinen steuerrechtlichen Gewinnermittlungsregeln abzuleiten, so dass die handelsrechtlichen Erkenntnisse den Ausgangspunkt bilden.

Voranzustellen ist, dass auch im Einkommenssteuerrecht angefangene Bauten auf fremdem Boden als immaterielle Vorräte zu den Herstellungskosten, allenfalls zum entsprechend tieferen Tageswert, aktivierungspflichtig sind^{52/53}. Dabei sollten die Steuerbehörden aus Gründen der Rechtsgleichheit auf den angefangenen Bauten die für Vorräte üblichen Risikorückstellungen gewähren. Bei einem vollständigen Inventar sollten die Steuerpflichtigen deshalb i.d.R. solche Rückstellungen bis zu 33 1/3% vom Höchstwert nach Art. 666 OR bilden dürfen⁵⁴.

In den folgenden Ausführungen geht es lediglich um die Frage, wie im Steuerrecht die vorzeitige Aktivierung von Gewinn-

⁵¹ Weber S. 82.

⁵² Vgl. S. 104; gl.A. Clemm S. 119.

⁵³ A.A. die Autoren des Revisionshandbuches 2.2 S. 59 und Renggli S. 382, nach welchen die Bewertung zu Tageswerten gemäss Art. 960 Abs. 2 OR zu erfolgen hat. Vgl. S. 166.

⁵⁴ Vgl. S. 105 f.

anteilen zu beurteilen ist⁵⁵. Dabei wird vorausgesetzt, dass die besprochenen handelsrechtlichen Bedingungen erfüllt sind, damit auf den Bauten Gewinnanteile aktiviert werden dürfen.

Es sind zwei Sachverhalte zu unterscheiden. Im einen Fall weist der Steuerpflichtige die angefangenen Bauten beim Jahresabschluss zu den Herstellungskosten zuzüglich eines Gewinnanteils aus. Damit entspricht er der vom Steuerrecht geforderten Bewertungspflicht für angefangene Arbeiten, wonach diese mit den Herstellungskosten aktivierungspflichtig sind⁵⁶. Die Steuerbehörden haben wegen des Massgeblichkeitsprinzips zudem die Aktivierung des Gewinnanteils anzuerkennen und diesen in den steuerbaren Unternehmensgewinn einzubeziehen⁵⁷.

Eine differenzierte Betrachtungsweise verlangt der zweite Fall, in welchem der Steuerpflichtige berechtigt wäre, einen Gewinnanteil zu aktivieren, er dies jedoch unterlässt, was im Handelsrecht ohne weiteres zulässig ist. Für solche Fälle ist zu prüfen, ob die Steuerbehörde berechtigt ist, wie sie es in einzelnen Entscheiden auch getan hat, die Ausweisung eines entsprechenden Gewinnanteils bereits in den einzelnen Fertigungsjahren zu fordern.

Für die Beantwortung dieser Frage ist folgendes zu beachten. Der Gewinnausweis bei Absatzgeschäften bildet steuerrechtlich einen Fall der echten Realisation, bei welchem der steuerrechtliche Realisationstatbestand mit dem handelsrechtlichen übereinstimmt⁵⁸. Nach dem anzuwendenden Realisationsprinzip

⁵⁵ Es wird lediglich von der vorzeitigen Gewinnausweisung gesprochen. Dabei beziehen sich die Ausführungen immer auch auf die Aktivierung von anteiligen Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten bzw. der Selbstkosten.

⁵⁶ Vgl. S. 104.

⁵⁷ Gl.A. Blumer/Graf S. 444; Bühler/Scherpf S. 425; Weber S. 82.

⁵⁸ Vgl. S. 54 f.

ist der Realisationszeitpunkt für den Ausweis des Gewinnes durch die Fertigerstellung des Erzeugnisses festgelegt⁵⁹. Ausnahmen von dieser Regelung müssen aus einem andern, im betreffenden Einzelfall dem Realisationsprinzip vorgehenden Grundsatz gerechtfertigt sein.

Im Handelsrecht wird die vorzeitige Gewinnausweisung v.a. mit der Vergleichbarkeit der einzelnen Jahresrechnungen und der Vermeidung von aperiodischen Gewinnausweisen begründet⁶⁰. Diese Ziele stehen jedoch im Widerspruch zum steuerrechtlichen Prinzip der periodengerechten Gewinnermittlung. Ist der Grundsatz, der im Handelsrecht als Ausnahme eine vorzeitige Gewinnausweisung gebietet, steuerrechtlich nicht von Bedeutung, so besteht auch kein Grund, im Steuerrecht vom Normalfall abzuweichen. Folglich ist eine Verpflichtung, bei Mehrjahresprojekten einen Gewinnanteil schon in den einzelnen Fertigungsjahren auszuweisen, sachlich nicht gerechtfertigt und sollte demzufolge von der Steuerbehörde im Sinne der heutigen Praxis auch nicht verlangt werden. Wegen des Massgeblichkeitsprinzips steht den Steuerpflichtigen hingegen ein Bewertungswahlrecht im Sinne des ersten Falles zu.

Dieses Ergebnis lässt sich auch dadurch rechtfertigen, als der Steuerbehörde bei der periodischen Einkommenssteuer kein Steuersubstrat verloren geht, da der Erfolg spätestens mit der Abrechnung zum Vorschein kommt. Zudem sind die Steuerpflichtigen i.d.R. selber daran interessiert, dass die Jahresergebnisse keine übermässigen Schwankungen aufweisen, um die steuerrechtlichen Nachteile, welche mit einem schubweisen Gewinnausweis verbunden sind, vermeiden zu können.

Aber auch aus rein praktischen Gründen ist das Bewertungswahlrecht für die Aktivierung eines Gewinnanteils angebracht. Die Abschätzung des Leistungsfortschritts und des Restrisikos liegt

⁵⁹ Vgl. S. 48.

⁶⁰ Vgl. S. 162 f.

auch auf der Basis einer sorgfältigen Kostenrechnung immer zu einem beträchtlichen Teil im Ermessen des Herstellers. Es ist deshalb berechtigt, auf seine Absicht abzustellen, inwiefern er einen Gewinn aus einem solchen Geschäft als derart gesichert betrachtet, dass er diesen bereits vorzeitig ausweisen und versteuern will⁶¹.

Die Steuerbehörden wären, wie es in der Literatur auch vorgebracht wird, zudem überfordert, exakte Bewertungsschemata für Mehrjahresprojekte festzulegen. Eine Nachprüfung bedingt komplizierte und zeitraubende Arbeiten, welche nur bei vermuteten Uebermarchungen durchzuführen sind⁶². Solche dürften am ehesten im Zusammenhang mit beinahe fertigen Leistungen oder mit fertigen erfolgen, für welche die Fakturierung bewusst verzögert wird. In diesen Fällen dürfte es der Steuerbehörde auch ohne übermässigen Aufwand möglich sein, die entsprechenden Sachverhalte abzuklären.

Werden im Zusammenhang mit angefangenen Bauten vom Bauherrn Teilzahlungen geleistet, so ist zu unterscheiden, ob diese für selbständig abrechenbare Teilleistungen erfolgen, die vom Bauherrn übernommen werden und für die auch das Risiko auf ihn übergeht oder ob die Zahlungen als reine An- bzw. Teilzahlungen erfolgen⁶³.

Im ersten Fall gehen für das Unternehmen mit der Abnahme der Leistung und dem Wegfallen des Risikos die Teilleistungen als "Vorräte" in ein Aktivum "Forderungen" über. Dadurch bildet der

⁶¹ Gl.A. Blumer/Graf S. 444; Bühler/Scherpf S. 426; Rosenau, BB 1972 S. 169; Clemm S. 124, der sich allerdings für ein Aktivierungswahlrecht der Selbstkosten ausspricht.

⁶² Blumer/Graf S. 444.

⁶³ Der erste Fall dürfte eher selten sein. Voraussetzung ist, dass die Gesamtleistung in separate Teilleistungen aufgliedert werden kann und diese vom Bauherrn einzeln abgenommen werden können; z.B. die Abnahme einzelner Gebäude im Zusammenhang mit einer Gesamtüberbauung.

Gewinn aus dieser Teilleistung steuerpflichtiges Geschäftseinkommen.

Haben die Zahlungen lediglich Finanzierungscharakter, auch wenn sie z.B. dem Baufortschritt entsprechend erfolgen, so verbleibt dem Unternehmen weiterhin das Risiko aus dem gesamten Geschäft. Die Bauten weisen trotz der erfolgten Zahlungen noch nicht den Charakter von Forderungen auf. In solchen Fällen ist kein Abweichen von der normalen Beurteilungsweise gerechtfertigt. Es muss wiederum den Steuerpflichtigen überlassen bleiben, ob sie den Gewinn als genügend gesichert betrachten, so dass sie diesen ausweisen wollen. Das Bewertungswahlrecht ist von der Steuerbehörde anzuerkennen, d.h. sie sollte nicht verlangen, dass die Zahlungen, oder auch nur ein Teil derselben, ertragswirksam verbucht werden⁶⁴.

VI. Ergebnisse

Im 9. Kapitel wird gezeigt, wie angefangene Bauten auf fremdem Boden beim Jahresabschluss im Handels- und im Einkommenssteuerrecht darzustellen sind.

1. Angefangene Bauten auf fremdem Boden sind, gleich wie die übrigen angefangenen Arbeiten, als immaterielle Vorräte zu qualifizieren. Sie stellen buchhalterisch keine Forderungen dar, als was sie häufig bezeichnet werden.
2. Im Handelsrecht sind angefangene Bauten als Vorräte aktivierungspflichtig. Ihre Bewertung hat sich nach denjenigen Vorschriften zu richten, die für Vorräte gelten. Sie sind deshalb im Aktienrecht grundsätzlich zu den Herstellungskosten zu bewerten, allenfalls zum entsprechend tieferen Tageswert. Erscheinen die voraussichtlichen Gewinne auf den Bauten als nachhaltig gesichert, so ist es zulässig, trotz

⁶⁴ Gl.A. Clemm S. 128 f.

der Höchstwertvorschrift von Art. 666 OR, einen Gewinnanteil in den einzelnen Fertigungsjahren zu aktivieren.

Die gleiche Betrachtung gilt ebenfalls im allgemeinen Buchführungsrecht für die Bewertung der angefangenen Bauten zum Geschäftswert. Auch in solchen Fällen ist die vorzeitige Aktivierung eines Gewinnanteils nur zulässig, wenn dieser genügend gesichert ist.

3. Für das Einkommenssteuerrecht besteht keine Veranlassung, von den allgemeinen steuerrechtlichen Regeln der Behandlung angefangener Arbeiten abzuweichen. Angefangene Bauten auf fremdem Boden sind beim Jahresabschluss in den einzelnen Fertigungsjahren mit den Herstellungskosten, allenfalls zum entsprechend tieferen Tageswert, aktivierungspflichtig.
4. Die Steuerpflichtigen sollten bei der Bewertung der angefangenen Bauten auf fremdem Boden die i.d.R. bei Vorräten möglichen Risikorückstellungen bis zu $33 \frac{1}{3}\%$ vom Höchstwert nach Art. 666 OR bilden dürfen.
5. Für die vorzeitige Aktivierung eines Gewinnanteils in den Fertigungsjahren ist die handelsrechtliche Beurteilung massgeblich. Die Steuerpflichtigen besitzen diesbezüglich ein Bewertungswahlrecht, das wegen des Massgeblichkeitsprinzips vom Steuerrecht anzuerkennen ist.
6. Bei Teilzahlungen sollten die Steuerbehörden nur in jenen Fällen verlangen, dass diese erfolgswirksam ausgewiesen werden, wenn die Zahlungen für selbständig abrechenbare Teilleistungen erfolgen und zudem das Risiko für diese Leistungen auf den Bauherrn übergeht.
7. Drohende Verluste sind wegen der zwingenden Anwendung des Niederstwertprinzips vorerst bei der Bewertung der angefangenen Bauten zu berücksichtigen. Rückstellungen sind für jenen Teil der zukünftigen Verluste zu bilden, der die

aktivierungsfähigen Kosten übersteigt. Diese Rückstellungen sollten auch von der Steuerbehörde anerkannt werden.

IV. TEIL: ZUSAMMENFASSUNG UND SCHLUSSBEMERKUNGEN

Die vorliegende Arbeit hat sich zur Aufgabe gestellt, den im Einkommenssteuerrecht verwendeten Begriff der angefangenen Arbeiten zu klären und zu zeigen, wie solche Arbeiten beim Jahresabschluss zu behandeln sind.

Im III. Teil der Arbeit werden drei besondere Probleme näher besprochen. Im 7. Kapitel wird gezeigt, ob und in welchem Umfang das Unternehmereinkommen in angefangenen Arbeiten aktivierbar ist. Im 8. Kapitel wird die Behandlung der angefangenen Arbeiten bei denjenigen Selbständigerwerbenden dargestellt, die ihre Bücher nicht nach Handelsrecht führen. Als drittes spezielles Problem wird im 9. Kapitel ausgeführt, wie angefangene Bauten auf fremdem Boden in den handels- und steuerrechtlichen Jahresabschluss einzubeziehen sind.

Die gewonnenen Erkenntnisse werden abschliessend in der Form einiger Thesen zusammengefasst dargestellt.

1. Im Einkommenssteuerrecht werden als angefangene Arbeiten in Herstellung, in Bearbeitung oder in Reparatur befindliche Sachgüter sowie unfertige Dienstleistungen bezeichnet, Güter und Leistungen folglich, die für den Absatz bestimmt sind. Charakteristisch für die gegenständlichen angefangenen Arbeiten ist, dass das Unternehmen an diesen kein sachenrechtliches Eigentum besitzt.

Angefangene Arbeiten stellen beim Jahresabschluss periodenübergreifende Absatzgeschäfte dar, für welche in der Geschäftsperiode Aufwendungen erbracht worden sind, wogegen die mit diesen zusammenhängenden Erträge erst in einer der Folgeperioden anfallen. Beim Jahresabschluss ist nun zu beurteilen, wie die bereits bewirkten Aufwendungen zu behandeln sind.

Den angefangenen Arbeiten liegt, bedingt durch ihre Art, ein obligatorisches Rechtsgeschäft zugrunde, so dass sie Teil eines schwebenden Geschäftes i.w.S. bilden.

2. Buchführungsrechtlich sind sowohl angefangene gegenständliche Arbeiten, die im Eigentum eines Dritten stehen, als auch unfertige Dienstleistungen als originäre immaterielle Vorräte zu qualifizieren. Die Qualifikation richtet sich nach der im Buchführungsrecht angewendeten wirtschaftlichen Betrachtungsweise, für die weder die Gegenständlichkeit der Güter noch die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse massgeblich sind.

Obwohl in der handelsrechtlichen Literatur der Schweiz der Begriff der originären immateriellen Vorräte nicht verwendet wird, zählen die massgebenden Autoren der Schweiz die beiden Arten angefangener Arbeiten zur Position Vorräte. Diese umfasst im Handelsrecht sowohl materielle als auch immaterielle Güter.

3. Das Steuerrecht ist dem handelsrechtlichen Begriffsverständnis bisher nicht gefolgt. Es schränkt den Begriff der Vorräte auf materielle Güter ein und betrachtet für die Qualifikation zudem die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse als entscheidend. Dadurch ist es gezwungen, den eigenen, den Vorräten gleichwertigen Begriff der angefangenen Arbeiten zu bilden, dem im Handelsrecht kein entsprechender Terminus gegenübersteht.

Es würde der Klarheit dienen, wenn das Steuerrecht die für die Schweiz massgebliche weitere handelsrechtliche Begriffsumschreibung der Vorräte übernehmen würde. Dadurch könnte es auf den eigenen Begriff der angefangenen Arbeiten in dem Sinne verzichten, als diese nicht gleichwertig zu den Vorräten, sondern als eine spezielle Art derselben aufzuführen sind.

4. Angefangene Arbeiten sind im Handelsrecht als originäre immaterielle Vorräte aktivierungsfähig und aktivierungspflichtig. Für originäre immaterielle Vorräte als immaterielles Umlaufvermögen ist weder ein Aktivierungswahlrecht angebracht noch sind bei der Bewertung die Vorbehalte notwendig, die für die Bilanzierung von originären immateriellen Gütern des Anlagevermögens gefordert werden.
5. Die Bewertung der angefangenen Arbeiten richtet sich im Handelsrecht nach den Bestimmungen, welche die Bewertung von Vorräten regeln. Danach sind die angefangenen Arbeiten bei den nach Aktienrecht Bilanzierenden höchstens zu den Herstellungskosten, allenfalls zum tiefern Tageswert auszuweisen.

Bei der Bewertung nach allgemeinem Buchführungsrecht sind die angefangenen Arbeiten höchstens zum Geschäftswert aufzuführen. Dem Geschäftswert entsprechen i.d.R. ebenfalls die Herstellungskosten, allenfalls der tiefere Tageswert. Der Geschäftswert ist jedoch nicht an die Herstellungskosten gebunden, sondern kann höher sein und zusätzlich einen Teil der Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten, die Selbstkosten und bzw. oder einen Gewinnanteil beinhalten.

Risiken aus dem Absatzgeschäft sind vorerst im Rahmen der Bewertung der angefangenen Arbeiten unter Anwendung des Niederstwertprinzips aufzufangen. Uebersteigen die drohenden Verluste die Herstellungskosten, so müssen zusätzlich Rückstellungen im betreffenden Umfang gebildet werden.

6. Aufgrund der Massgeblichkeit des Handelsrechts wäre für die steuerrechtliche Beurteilung zu folgern gewesen, dass die angefangenen Arbeiten auch im Einkommenssteuerrecht aktivierungspflichtig sind.

Die Aktivierung von unfertigen Dienstleistungen wird in den massgebenden Kommentaren zum Steuerrecht ausdrücklich abge-

lehnt. Aus diesem Grund wird im 5. Kapitel untersucht, ob die unterschiedliche Beurteilung durch die im Handels- und im Einkommenssteuerrecht verwendeten verschiedenen Begriffe der Aktivierungsobjekte bedingt ist.

Im Handelsrecht werden abgrenzbare und zurechenbare zukünftige Nutzen als Aktivierungsobjekte angesehen, während solche im Steuerrecht als Wirtschaftsgüter bezeichnet werden. Die Ueberprüfung der angefangenen Arbeiten bezüglich derjenigen Kriterien, welche steuerrechtlich aktivierungsfähige Wirtschaftsgüter auszeichnen, hat ergeben, dass sie die entsprechenden Determinanten beinhalten. Sowohl gegenständliche angefangene Arbeiten als auch unfertige Dienstleistungen stellen im Einkommenssteuerrecht aktivierungsfähige Wirtschaftsgüter dar, für die eine Aktivierungspflicht bestehen sollte.

Dass im Steuerrecht die Aktivierung angefangener Dienstleistungen abgelehnt wird, scheint einerseits auf einem falschen Verständnis des Imparitätsprinzips zu beruhen. Im Steuerrecht werden Aufwendungen oft als Verluste bezeichnet und es wird deshalb verlangt, dass diese der laufenden Geschäftsperiode belastet werden müssen. Es wird nicht beachtet, dass Aufwendungen, welche für die Leistungserstellung erbracht werden, keine Verluste darstellen, sondern dass sie vielmehr aktivierbare Gewinnchancen beinhalten. Ob die Aufwendungen in materielle oder immaterielle Güter einfließen, ist dabei unbeachtlich.

Andererseits wird mit der Ansicht, dass nur Eigentum bzw. feste Rechtsansprüche aktivierbar sind, das Wesen der Aktivierung verkannt. Diese bezweckt, aufgrund einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise, den Erträgen die sie verursachten Aufwendungen zuzuführen, um damit den Gewinn aus Absatzgeschäften nach dem kaufmännischen Gewinnverständnis zu bestimmen.

An dieser Beurteilung bewirkt auch das Dienstleistungen zugrundeliegende Auftragsverhältnis keine Aenderung. Bei solchen Vertragsverhältnissen entstehen die Forderungen im buchhalterischen Sinne nicht sukzessive im Umfang des Leistungsfortschrittes. Die zurechenbaren geleisteten Aufwendungen sind vorerst als Vorräte zu aktivieren. Die Dienstleistungen dürfen erst mit ihrem gehörigen Abschluss ertragswirksam als Forderungen verbucht werden.

7. Die Bewertung der angefangenen Arbeiten hat sich im Einkommenssteuerrecht wie im Handelsrecht nach denjenigen Vorschriften zu richten, welche die Bewertung von Vorräten regeln. Danach sind angefangene Arbeiten in der steuerrechtlichen Jahresrechnung in Uebereinstimmung mit den aktienrechtlichen Bestimmungen zu den Herstellungskosten, allenfalls zum tieferen Tageswert, aktivierungspflichtig. Auf diesem Wert sollten die Steuerpflichtigen bei einem vollständigen Inventar die bei Vorräten üblichen Risikorückstellungen bis zu 33 1/3% bilden dürfen.

An diese Bewertung ist die Steuerbehörde wegen des Grundsatzes der Gleichbehandlung aller Steuersubjekte auch gegenüber Personenunternehmen gebunden, die nach allgemeinem Buchführungsrecht bilanzieren, auch wenn der Geschäftswert die Herstellungskosten übersteigt. Diese Steuerpflichtigen besitzen ihrerseits ein Bewertungswahlrecht im Umfang der Differenz zwischen den Herstellungskosten und dem allenfalls höhern Geschäftswert, welches von der Steuerbehörde wegen des Massgeblichkeitsprinzips anzuerkennen ist.

Risiken aus dem Absatzgeschäft sind im Steuerrecht wegen der Anwendung des Niederstwertprinzips wie im Handelsrecht vorerst im Rahmen der Bewertung der angefangenen Arbeiten zu berücksichtigen. Rückstellungen sind für jenen Teil zukünftiger Verluste zu bilden und steuerrechtlich anzuerkennen, welcher die aktivierungsfähigen Kosten übersteigt. Wird dieser Zusammenhang nicht beachtet, so besteht

die Möglichkeit, dass den Risiken sowohl bei der Bewertung der angefangenen Arbeiten als auch durch die zusätzliche Bildung von Rückstellungen doppelt Rechnung getragen wird, wodurch allenfalls steuerrechtlich nicht zulässige stille Reserven geschaffen werden.

8. Bei den besonderen Problemen des III. Teils wird im 7. Kapitel untersucht, in welchem Umfang das Unternehmereinkommen bei Personenunternehmen in angefangenen Arbeiten und damit allgemein in Vorräten aktivierungsfähig bzw. aktivierungspflichtig ist. Diese Frage ist für die einzelnen Bestandteile des Unternehmereinkommens getrennt zu prüfen, für den Eigenlohn, für die Eigenkapitalzinsen sowie für den Gewinn i.e.S.

Der Gewinn i.e.S. ist im Rahmen der Bewertung zum Geschäftswert handelsrechtlich aktivierungsfähig. Die Steuerpflichtigen besitzen im Einkommenssteuerrecht ein Aktivierungswahlrecht, wenn der Geschäftswert höher als die Herstellungskosten ist. Das Wahlrecht ist von der Steuerbehörde wegen des Massgeblichkeitsprinzips anzuerkennen, während diese die vorzeitige Aktivierung eines Gewinnanteils aus Gründen der Rechtsgleichheit nicht verlangen darf.

Die Aktivierbarkeit des Eigensalärs und der Eigenkapitalzinsen bestimmt sich danach, ob diese Posten Aufwendungen darstellen und zudem in Beständen aufgehen. Nach heute massgebenden Autoren des Handelsrechts hat das erste sowohl für den Unternehmerlohn als auch für die Eigenkapitalzinsen zu gelten. Sie sind somit handelsrechtlich in dem Umfang aktivierungsfähig, in welchem sie einer Leistung zugerechnet werden können und in diese als Bestand eingehen.

In den Kommentaren zum Steuerrecht wird sowohl die Aktivierung des Eigenlohnes als auch der Eigenkapitalzinsen grundsätzlich abgelehnt. Entgegen dieser Darstellung sollte wegen des Massgeblichkeitsprinzips bei Personenunternehmen

der Unternehmerlohn in dem Umfang steuerrechtlich aktivierungspflichtig sein, in dem er den Herstellungskosten einer Leistung zugerechnet werden kann. Für den übrigen Teil sollte ein Aktivierungswahlrecht im Rahmen der Bewertung zum Geschäftswert bestehen.

Weil auch die Eigenkapitalzinsen im Handelsrecht echte Aufwendungen darstellen, sollte jener Teil steuerrechtlich aktivierungsfähig sein, welcher in Bestände einfließt.

Aus Gründen der Rechtsgleichheit sollten die Eigenkapitalzinsen im Einkommenssteuerrecht jedoch nicht aktivierungspflichtig sein. Diese Forderung erscheint deshalb gerechtfertigt, weil bei Aktiengesellschaften die Aktivierung von Dividenden als Äquivalent zu den Eigenkapitalzinsen und dem Gewinn i.e.S. unzulässig ist. Den Steuerpflichtigen sollte hingegen für die gesamten einer Leistung zurechenbaren Eigenkapitalzinsen bei der Bewertung zum Geschäftswert ein steuerrechtliches Aktivierungswahlrecht zuerkannt werden.

9. Im 8. Kapitel wird die steuerrechtliche Behandlung der angefangenen Arbeiten beim Jahresabschluss bei denjenigen selbständigerwerbenden Steuerpflichtigen näher beleuchtet, die nicht nach Handelsrecht zur Buchführung verpflichtet sind und die auch nicht freiwillig die entsprechenden Bücher führen.

In der Praxis wird den betreffenden Steuerpflichtigen das Recht zugestanden, ihr Geschäftseinkommen entweder nach der Soll- oder nach der Ist-Methode zu berechnen. Die angefangenen Arbeiten sind i.d.R. weder bei der Soll- noch bei der Ist-Methode auszuweisen.

Bei beiden Methoden erfolgt dadurch, dass für die angefangenen Arbeiten keine Aktivierungspflicht verlangt wird, keine sachgerechte Periodisierung periodenübergreifender

Geschäfte wie es im Steuerrecht das Realisationsprinzip und der Grundsatz der Periodizität verlangt. Als Folge wird für solche Geschäfte kein Gewinn im kaufmännischen Sinne ausgewiesen. Es wird auch die Anforderung des Steuerrechts, wonach bei allen steuerrechtlichen Unternehmen der Gewinn nach den gleichen Grundsätzen zu berechnen ist, nicht eingehalten. Allenfalls erfolgt eine Annäherung in jenen Fällen, in denen die Steuerbehörden Aufrechnungen von Aufwendungen vornehmen.

Im Rahmen der Aufzeichnungspflicht nach Art. 89 Abs.3 BdBSt sind alle Selbständigerwerbenden mit einem Umsatz von mehr als Fr. 100'000.- gehalten, mindestens diejenigen Bücher zu führen, die für eine einfache Buchhaltung notwendig sind. Aufgrund einer einfachen Buchhaltung lässt sich ein Vermögensstandsgewinn im kaufmännischen Sinne berechnen, wie er vom Unternehmenssteuerrecht für den steuerbaren Gewinn gefordert wird.

Für die Gruppe der bundessteuerrechtlich Aufzeichnungspflichtigen sind deshalb die in der Praxis zugestandenen Gewinnermittlungsmethoden nicht länger notwendig. Auf deren Anwendung sollte bei diesen Steuerpflichtigen aus Gründen der Rechtsgleichheit verzichtet werden. Es sollte zudem von ihnen verlangt werden, dass sie bei der Berechnung des Geschäftseinkommens die Veränderung im Bestand der angefangenen Arbeiten als Bestandesänderung von Vorräten miteinbeziehen.

Diese Forderung gilt auch für die Angehörigen der freien Berufe mit Roheinnahmen von Fr. 100'000.- und mehr, die, auch wenn sie Dienste erbringen, entgegen der heutigen Praxis beim Jahresabschluss den Bestand angefangener Dienstleistungen als Vorräte inventarisieren und aktivieren sollten.

Durch die verlangte Praxisänderung wird bei den nicht

handelsrechtlich buchführenden Selbständigerwerbenden erreicht, dass sie ihren Unternehmensgewinn nach kaufmännischer Art ermitteln. Dadurch erfolgt eine Gleichstellung dieser Steuerpflichtigen mit den übrigen Unternehmen, die ebenfalls i.d.R. ab einem Umsatz von Fr. 100'000.- der handelsrechtlichen Buchführungspflicht unterliegen.

Bei den nicht buchführenden Selbständigerwerbenden mit Umsätzen von weniger als Fr. 100'000.- kann davon ausgegangen werden, dass den angefangenen Arbeiten keine wesentliche Bedeutung zukommt, so dass diese i.d.R. im Sinne der heutigen Praxis nicht aktiviert werden müssen. Hingegen sollten diese Steuerpflichtigen ihr Geschäftseinkommen lediglich nach der Soll-Methode berechnen. Diese Methode ist der Ist-Methode überlegen und lässt sich im Rahmen der Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren bei allen Steuerpflichtigen durchführen. Die Soll-Methode sollte zudem in der Weise modifiziert werden, dass Vorauszahlungen nicht erfolgswirksam zum Geschäftseinkommen gezählt werden.

Im 7. Kapitel wird ausgeführt, dass der Unternehmerlohn in dem Umfang steuerrechtlich aktivierungspflichtig sein sollte, in dem er den Herstellungskosten zugerechnet werden kann. Diese Forderung gilt auch für das Eigensalär der Angehörigen freier Berufe. Sie ist aufgrund der Ergebnisse des 8. Kapitels insofern einzuschränken, als nur Selbständigerwerbende mit einem Umsatz von mehr als Fr. 100'000.- verpflichtet sein sollten, den einer Leistung zurechenbaren Eigenlohn zu aktivieren. In kleinen Verhältnissen kann im Rahmen der Soll-Methode im Sinne der heutigen Praxis von der Aktivierung abgesehen werden.

9. Im 9. Kapitel wird die Behandlung angefangener Bauten auf fremdem Boden beim Jahresabschluss im Handels- und im Einkommenssteuerrecht besprochen. Solche Bauten werden in der Literatur wegen den zivilrechtlichen Eigentumsverhältnissen vorwiegend als Forderungen oder als spezielle Forderungen

bezeichnet. Wird für die Qualifikation eine wirtschaftliche Betrachtungsweise angewendet, wie sie sowohl das Buchführungsrecht als auch das Steuerrecht verlangen, so sind angefangene Bauten auf fremdem Boden entgegen der allgemein vertretenen Ansicht als originäre immaterielle Vorräte zu qualifizieren.

Die Bewertung solcher Bauten hat sich nach denjenigen Bewertungsregeln zu richten, die für Vorräte gelten. Sie sind deshalb steuerrechtlich mit den Herstellungskosten, allenfalls mit dem entsprechend tieferen Tageswert, aktivierungspflichtig. Auf diesem Wert sollte die Bildung von Risikorückstellungen bis zu 33 1/3%, wie bei den übrigen Vorräten, steuerrechtlich anerkannt werden.

Die einzelnen Bauten sind für die Bauunternehmen häufig wirtschaftlich von erheblicher Bedeutung und ihre Fertigung kann sich über mehrere Geschäftsperioden erstrecken. Wenn der ganze Gewinn aus solchen Bauten nach dem Realisationsprinzip im Zeitpunkt der Fertigerstellung ausgewiesen wird, weisen die einzelnen Geschäftsergebnisse aperiodische Schwankungen auf. Sie widerspiegeln dadurch nicht die Leistungsfähigkeit des Unternehmens, sofern dieses nicht jedes Jahr mehrere Grossprojekte in Rechnung stellen kann. Im Handelsrecht dürfen in solchen Fällen Gewinnanteile bereits in den einzelnen Fertigungsjahren aktiviert werden, wenn der Gewinn nachhaltig gesichert erscheint.

Die Ausnahme vom Realisationsprinzip ist im Aktienrecht trotz der Höchstwertvorschrift von Art. 666 OR unter der erwähnten Voraussetzung zulässig. Diese muss auch im allgemeinen Buchführungsrecht erfüllt sein, damit im Rahmen der Bewertung zum Geschäftswert ein Gewinnanteil vorzeitig aktiviert werden darf.

Der vorzeitige Ausweis eines Gewinnanteils ist wegen des Massgeblichkeitsprinzips auch von der Steuerbehörde anzuerkennen. Es sollte im Ermessen der Steuerpflichtigen stehen, inwiefern sie einen noch nicht realisierten Gewinn vorzeitig als derart gesichert betrachten, dass sie diesen zum steuerbaren Geschäftseinkommen zählen wollen. Sie sollten diesbezüglich ein Aktivierungswahlrecht ausüben können.

Die Steuerbehörden sind aus Gründen der Rechtsgleichheit an die Herstellungskosten als Höchstwert gebunden. Sie sind nicht berechtigt, ihrerseits die vorzeitige Aktivierung eines Gewinnanteils zu verlangen.

Auch bei Teilzahlungen sollten die Steuerbehörden die erfolgswirksame Verbuchung nur verlangen, wenn die Zahlungen für selbständig abrechenbare Leistungen erfolgen und zudem das Risiko für die Leistungen auf den Bauherrn übergeht. In den übrigen Fällen kommt den Zahlungen lediglich Finanzierungscharakter zu, weshalb es wiederum den Steuerpflichtigen überlassen bleiben sollte, ob sie diese ertragswirksam verbuchen und damit einen Gewinnanteil bereits vorzeitig ausweisen wollen.

LEBENS LAUF

von Mathias Oertli aus Ennenda GL

Geboren am 19. März 1951 in Sargans SG. Besuch der Primar- und der Sekundarschule in Sargans sowie der Handelsabteilung der Kantonsschule Sargans in den Jahren 1958 bis 1970. Abschluss mit der Handelsmaturität.

1971 bis 1977 Absolvierung des Turn- und Sportlehrerkurses sowie Studium der Wirtschafts- und Sozialwissenschaften an der Universität Basel. Erlangung des Turn- und Sportlehrerdiploms II 1975 und Promotion zum Lizentiatum rerum politicarum 1977.

1977 bis 1980 Praktikum auf Verwaltung, Besuch des kantonalen Lehrerseminars in Basel, Erwerb des Handelslehrerdiploms 1979 sowie Tätigkeit als Handelslehrer an einer Handelsschule in Basel. 1980/81 Anstellung bei einem Treuhandunternehmen, Abteilung Revision und Betriebswirtschaft, in Zürich.

Ab Herbst 1981 bis 1985 Studium der Rechtswissenschaft an der Universität Zürich sowie Erteilen eines Teilpensums Handelsfächer an einer Handelsschule in Zürich. Im Dezember 1985 Promotion zum Lizentiaten der Rechtswissenschaft.

Ab Februar 1986 während eines Jahres Auditorat beim Bezirksgericht Sargans. 1987/88 Lehrtätigkeit als Handelslehrer an einer Handelsschule in St. Gallen auf der Lehrlings- und Erwachsenenweiterbildungsstufe. Seit April 1988 Anstellung bei einem Treuhandunternehmen auf der Abteilung Steuern in St. Gallen. Promotion zum Doktor der Rechtswissenschaft am 25. Mai 1988.

